الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد –قسم الاقتصاد



الضريبة على القيمة المضافة (VAT) وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية

بحث معد لنيل درجة الدكتوراه في الاقتصاد

إعداد الطالبة

ندى هديوة

إشراف

الأستاذ الدكتور الياس نجمة

الإهداء

إلى كل من يبحث عن الحق و الخير و الجمال و المحبة في نفسه وغيره ووطنه

إلى من تعجز الكلمات عن وصفهم إلى من يحبونني و أحبهم في هذه الدنيا بصدق ودون حساب

إلى والداي الغاليان ، إلى زوجي و رفيق دربي ، إلى ابنتاي الرائعتين (جودي و ماري لين) ، إلى أخي و أختي ، إلى أصدقائي المخلصين .

بطاقة شكر

في نهاية هذا البحث لا بد أن أوجه كلمة شكر إلى كل الذين كانوا خير عون لي و أناروا لي الطريق يدفعهم شرف الإخلاص و لا يعرفون حداً للعطاء ، أتقدم بكل الشكر و العرفان و التقدير

للأستاذ الدكتور الياس نجمة

الذي تفضل مشكورا بالإشراف على هذه الأطروحة و أعطاني الكثير من وقته و جهده و صبره و كان كريم المعاملة لم يدخر جهدا في توجيه الباحثة و كان عونا إلى ما أبتغيه .

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى السادة رئيس وأعضاء لجنة الحكم الدكتور الياس نجمة و الدكتور خضر أورفلي و الدكتور عبد الرحيم بوادقجي و الدكتور عدنان سليمان و الدكتور قيس خضر لتفضلهم بقبول قراءة البحث و مناقشته والحكم عليه .

و أخيرا شكري و تقديري إلى كل من قدم لي المساندة ماديا و معنويا في نهاية هذه الرحلة الطويلة و الشاقة ، أملا بأن نقدم المزيد لوطننا الحبيب سورية .

ندى

محتويات البحث

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

المقدمة

لم تعد الضريبة الأداة الأساسية لتأمين الموارد المالية للدولة بل أصبحت أيضا إحدى الوسائل التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والإنتاجية وتوجيه هذه النشاطات الوجهة السليمة، فلا يمكن للضريبة في العصر الحديث أن تستقطع دون أن تثير انعكاسات أو نتائج على الاستهلاك والادخار والإنتاج والاستثمار وهذا الانعكاس والتأثير يختلف باختلاف التكوين السياسي والاقتصادي للدولة إضافة إلى مراحل النمو الذي وصلت إليه.

ولقد تطور الفكر الاقتصادي في القرن العشرين من الاهتمام فقط بفرض الضرائب المباشرة إلى فرض الضرائب على الإنفاق استجابة للتطورات الاقتصادية العالمية خصوصا مع نهاية العقد الخامس من القرن الماضي "حيث كان الأفراد في الدول الصناعية قد اعتادوا خلال سنوات الحرب على رؤية الاستهلاك الهائل لناتج العمل الإنساني من سلع وخدمات الذي أحرقته آلة الحرب العالمية الثانية، فقد سجلت حرب 1914–1918 التصدع النهائي لنظام القرن التاسع عشر الدولي وحرب 1939–1945 سجلت على العكس من ذلك نقطة انطلاق جهود إعادة البناء الدولي، التي سادت النصف الثاني من القرن العشرين"[1]. وبرزت في تلك الحقبة مفاهيم جديدة حول ضرورة المحافظة على الثروة وزيادة الإنتاج والاستهلاك إضافة لنشوء وتطور قطاع الخدمات وأيضا تزايد نشاط التجارة البينية ونشوء الشركات متعددة الجنسية وطبيعة أسواق المال العالمية المفتوحة للجميع. كل تلك التطورات الاقتصادية أفرزت انتقالا في الفكر الضريبي الذي كان يعتبر العدالة المحققة حصرا في الضرائب المباشرة على الدخل والثروة، فأصبح يرى العدالة النسبية في فرض الضرائب على أوجه استخدامات الدخل وبأشكال عديدة ومتنوعة.

وأصبح القبول بضريبة غير مباشرة سائدة بشكل كبير (كالضريبة على القيمة المضافة) مثلاً، في عصر سيطرت فيه الآراء الداعية للضريبة المباشرة أمرا ملفتا للنظر، فلم تعد الضريبة المباشرة مثل الضريبة على الدخل هي الضريبة الأكثر عدالة بسبب شخصانيتها واتصافها بالتصاعد، بل أصبحت الضريبة غير المباشرة بفضل التقنيات الضريبية قادرة على العمل بشكل غاية في الكفاءة فتأتي بإيرادات وافرة جداً، واستطاعت بفضل الفن الضريبي من تحقيق التصاعد الضريبي وبالتالي العدالة الضريبية من خلال المعدلات المتعددة وفقاً لطبيعة السلع ومستوى الرفاه الاجتماعي لمن يقوم باستهلاكها، وأيضا من خلال الإعفاءات والإعانات.

وتعتبر الضريبة على القيمة المضافة ضريبة عصرية والعمل بها أهم تطور ضريبي حصل في أواخر القرن العشرين وهي مصدر أساسي للإيراد الحكومي في أكثر من 150 دولة، وتم الاعتماد عليها بشكل كبير في الاقتصاديات المتقدمة كأوروبا وأمريكا اللاتينية لذلك فقد 1عنصر محوري من عناصر الأنظمة الضريبية لكل من الاقتصاديات النامية والمتحولة، إذ تنحو التوجهات الحديثة في التشريع الضريبي نحو نقل العبء الضريبي من مجالات توليد الثروة ليضعه في مجالات استعمالها، أي التخفيض من ضرائب الدخل والزيادة في ضرائب الإنفاق.

[1] - جان شارل أسلان، التاريخ الاقتصادي للقرن العشرين، الجزء الثاني ترجمة الدكتور أنطون حمصي، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، 1998 . ص 14 .

اقترح هذه الضريبة الأستاذ(M. Laure) مفتش المالية الفرنسية في سنة1952 بيد أنها لم تخرج إلى حيز التطبيق إلا في سنة 1954. حيث وضع قواعدها الرئيسية سنة 1953 فكان معدل الضريبة العادي المطبق 20% وكانت الضريبة على القيمة المضافة تتضمن زيادات لغاية 23% و25%، كما كانت تتضمن معدلات مخفضة بحدود 10% و6%، وبعد فترة طويلة من التعديلات والتطويرات لقواعد هذه الضريبة اتجه المشرع الضريبي نحو تطويرها بحيث شمل حقل تطبيقها العمليات العقارية سنة 1963 والبيع التجاري بالمفرق سنة 1966. أدت هذه الشمولية مع تطبيق التوجيهات الأوروبية سنة 1977 إلى توسيع نطاق هذه الضريبة ليشمل جميع النشاطات الاقتصادية والتجارية وغير التجارية، من جهة أخرى تغيرت معدلات هذه الضريبة وتعددت دون توقف، ففي البدء كان هناك خمسة معدلات مختلفة زائد معدلين مطبقين على تقديم الخدمات، أما اليوم فلم يعد يطبق في أوروبا إلا معدلان أساسيان هما المعدل العادي والمعدل المخفض وأضيف إليهما معدل خاص يشمل بعض الأدوية المدفوعة من الضمان الاجتماعي والصحف والكتب وبطاقات الدخول إلى المسارح وخدمات التلفزيون والراديو.

هذا وقد طبقت دول السوق الأوروبية المشتركة جميعها نظام الضريبة على القيمة المضافة حيث طبقتها الدانمرك عام 1967، وألمانيا الاتحادية عام 1968 وهولندا عام 1969 وبلجيكا عام 1971، وإيطاليا وايرلندا عام 1972، وإنجلترا عام 1973. كما طبقت الدول الاشتراكية – مثل روسيا وبولندا ويوغسلافيا سابقاً، الضريبة على القيمة المضافة – حسب الصورة التي تتواءم مع نظامها المالي والاقتصادي

و الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الإنفاق "فبالرغم من تسميتها بالضريبة على القيمة المضافة فإن المقصود بها بشكل عام الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي"[2]، ويمكن تعريفها على أنها ضريبة ذات وعاء ضريبي واسع تفرض على مبيعات السلع بما يتضمن مرحلة الإنتاج مع تطبيق نظام موازنة للضريبة المحملة على السلع المشتراة كمدخلات / ما عدا السلع الرأسمالية / مقابل تلك الواجبة على المخرجات[3]. وبشكل أوضح يمكن القول أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة عامة على الاستهلاك، تفرض على الأموال والخدمات المستهلكة داخل أراضي الدولة سواء أكانت مصنعة محلياً أو مستوردة ويتم فرضها واحتسابها وتحصيلها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع أي في كل مرحلة من مراحل تداول السلع والخدمات كنسبة مئوية من ثمن البيع أو بدل الخدمة[4].

ولكي نتمكن من فهم الضريبة على القيمة المضافة التي أنشئت لأسباب اقتصادية ينبغي الإشارة بداية إلى أن عبارة (الضريبة على القيمة المضافة) هي غير دقيقة وناتجة عن التباس مع الرسم القديم على الإنتاج في مرحلة الإنتاج والتصنيع.[5]

[2] - الضريبة على القيمة المضافة العصرية – 2001 – ليام ابريل – مايكل كيين – جين بودي بويين – فيكتوريا سومرز – صندوق النقد الدولي ص 1 .

[3] - المرجع السابق ذكره – الضريبة على القيمة المضافة العصرية ص 2.

[4] - انظر الملحق رقم 1 أمثلة تطبيقية عن ضريبة القيمة المضافة.

[5] - أوغريه – جورج، ترجمة كامل مجيد سعادة، الضريبة على القيمة المضافة – المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر – بيروت 2002، ص 33. حيث أن السيد موريس لورييه، ورغبة منه في تحسين الضريبة على الإنتاج (التي كانت قبل الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا) تحت شعار الإنتاجية مع الاحتفاظ بالآلية الأساسية للضريبة على الاستهلاك، قام بإنشاء ضريبة تصيب قيمة المنتجات والتي ستؤدي إلى حياد حقيقي على الصعيدين الداخلي والدولي. فأضاف تحسينات كثيرة على ضريبة الإنتاج تقوم في الأساس على إنشاء ضريبة عامة تصيب المنتجات والخدمات معا وتطبق وصولا إلى مرحلة التجارة بالمفرق وذلك لإلغاء فكرة المنتج ومشاكل الحدود الناتجة عنها وتحافظ على نظام الدفع بالتقسيط دون الحد من حسم الرسم عند شراء المنتجات التي تدخل ماديا في الأموال الخاضعة للضريبة، وصولا إلى إلغاء التفاوت الحاصل بين المنتجات التي تشجع الاستثمار وتلك التي لا تستخدم سوى اليد

ويرى أحد الدارسين "أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض من الناحية النظرية على القيمة المضافة، ولكنها في الواقع لا تقتطع من هذه القيمة ولا تؤثر عليها سلباً "[6]. حيث يقع عبء هذه الضريبة على المستهلك النهائي ضمن سعر المال المسلم إليه أو الخدمة المقدمة له، وقد أتاح القانون للمؤسسات الخاضعة للضريبة أن تحسم من أصل الضريبة المتوجبة على عملية معينة قيمة الضريبة التي سبق أن أثقلت ثمن هذه العملية أو أثقلت أي عنصر من العناصر التي يتكون منها الثمن، غير أن عملية الحسم هذه لا تتم على مستوى كل منتوج على حدة أو كل عملية على حده، وإنما على مجمل العمليات المنجزة خلال فترة محددة، إذ يحق للخاضع للضريبة ان يقتطع من أصل الضريبة الملزم بتأديتها عن فترة احتساب معينة، مجمل قيمة الضريبة القابلة للحسم عن الفترة ذاتها، وهذا ما يعرف بالأداء المجزأ للضريبة، حيث يتوجب على الخاضع للضريبة أن يسدد الفرق بين الضريبة المحصلة عند البيع أو تقديم الخدمة وبين الضريبة التي سبق أن تكبدها لاكتساب الأموال والخدمات اللازمة لممارسة نشاطه الاقتصادي في نهاية فترة احتساب الضريبة وفقا للمعادلة التالية:

الضريبة الواجب أداؤها = الضريبة المحصلة – الضريبة القابلة للحسم (الضريبة المدفوعة)

هذه الآلية تجعل من الضريبة على القيمة المضافة ضريبة محايدة بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لها شركات وأفراد، حيث لا يتوجب على المؤسسة الخاضعة إلا احتساب الضريبة المفروضة على الأموال والخدمات التي اكتسبتها من الموردين لمزاولة نشاطها الاقتصادي وحسمها من الضريبة التي حصلتها من الزبائن وتأدية الفرق إلى خزينة الدولة حسب القوانين، وبذلك يكون المستهلك النهائي هو المكلف الحقيقي بمجمل الضريبة المفروضة على السلعة أو الخدمة، وتكون المؤسسات الخاضعة للضريبة تلعب دور الجابي في كل مرحلة من مراحل تداول السلع والخدمات لصالح الخزينة وهذا يعني أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة عامة على الاستهلاك وليست ضريبة على القيمة المضافة ولا تقتطع منها.

وتعرف الضريبة أيضا بأنها: "ضريبة عامة على الاستهلاك تفرض على القيمة المضافة للسلع والخدمات". كما تعرف بأنها: "ضريبة متعددة المراحل تفرض على الإضافات المتتالية في كل مرحلة". والأصل أن تفرض الضريبة على القيمة المضافة على كل السلع والخدمات، بيد أنه يمكن أن تفرض على السلع فقط دون الخدمات، كما انه يمكن تحديد السلع والخدمات التي تسرى عليها الضريبة عن طريق إعداد قوائم لها، أما السلع والخدمات التي لم تدرج في هذه القوائم لا تخضع للضريبة، ويمكن أيضاً تقرير خضوع كل السلع والخدمات ثم يتم النص بعد ذلك على الإعفاءات بنصوص صريحة. وطبقا لنظام الضريبة على القيمة المضافة فان كل مشروع تسرى عليه الضريبة عن ذلك الجزء من إنتاجه النهائي الذي يزيد عن مجموع العناصر المستخدمة فيه المشتراة من الغير خلال فترة معينة. أي أنها تصيب الفرق في قيمة الإنتاج المباع في نهاية فترة ما، عن قيمة الإنتاج المشترى في بدايتها.

العاملة وهذا يعني تحقيق خطوة في طريق الحياد وبإزالة الرسم الذي كان يضغط على الاستثمارات تكون قد أزيحت عقبة من أمام نمو الإنتاجية، ومع إلغاء فكرة المنتج كان لا بد من تغيير اسم الضريبة على الإنتاج واستبداله باسم الضريبة على القيمة المضافة ذلك أن المكلف كان يدفع عند كل محطة الضريبة على قيمة المنتج و ذلك مع الملاحظات التالية:

* إن الضريبة التي تسجل على فاتورة المشتري عند كل محطة تبقى ضمن السعر العام للمنتج وليس على القيمة المضافة التي يزيدها البائع على سعر المنتج .

* إن السيد لوريه اقترح حسم الضريبة التي تصيب قيمة شراء الموجودات الثابتة مرة واحدة بدلا من حسم الرسم فقط على قيمة الاستهلاكات، وهذا ما يجعل من الضريبة على القيمة المضافة حافزا للاستثمار.

[6] - صالح – أمين، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق /الجزء الأول، مكتبة صادر ناشرون، بيروت 2003 ص38.

وتعد أحد التساؤلات الهامة عن هذه الضريبة هي قدرتها على رفع نسبة الحصيلة من الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلى الإجمالي. لهذا اهتمت العديد من الدراسات بذلك من خلال تبنى فكرة أن الضريبة على القيمة المضافة تؤدى إلى الكفاءة في تحصيل الإيرادات الضريبية.

أمام هذا كله تقوم سوريا بإحداث إصلاح اقتصادي وإصلاح ضريبي في الدولة من أجل الوصول إلى تغطية النفقات العامة وبناء نظام ضريبي في سوريا يكون متلائما مع السياسات الاقتصادية للدولة ويحقق الإيرادات الضريبية التي تعزز شبكات الأمان والحماية الاجتماعية وتحقق الاستقرار على مستوى الإنفاق العام و المستوى العام للأسعار، الاستهلاك والعمالة، حيث يقوم هذا النظام حاليا على مجموعة من الضرائب النوعية على الدخل و ضرائب و رسوم على الإنفاق بالإضافة إلى ضرائب هامشية على رأس المال تتضمن الكثير من التعقيدات والعيوب وخصوصا الضرائب على الإنفاق، ولذلك تسعى الدولة لإصلاح النظام الضريبي من خلال إصدار العديد من القوانين والتشريعات الضريبية بالإضافة إلى تحديث الهيكل التنظيمي والإداري للإدارة الضريبية. من هنا ظهرت الحاجة في سوريا إلى فرض ضريبة القيمة المضافة لما تتمتع به من مزايا تساعد على تعويض النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية، و تجعل التهرب من دفع الضريبة أمراً غاية في الصعوبة، فهي ضريبة على الاستهلاك تفرض على نطاق واسع من السلع والخدمات فتؤمن بذلك حجم مرتفع من الإيرادات الضريبية يقوم بتعويض النقص الحاصل نتيجة انخفاض إيرادات الحكومة المتمثلة بانخفاض الإيرادات النفطية وتذبذب الأسعار العالمية وانخفاض إيرادات الرسوم الجمركية ومعالجة العجز. "فلقد أصبحت هذه الضريبة مصدر رئيسي للدخل الحكومي في أكثر من 150 دولة يقطنها حوالي 70% من سكان العالم يدفعون VAT بنحو 18 تريليون دولار سنوياً "[7]

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من كونه يشرح و يوضح هذا المبدأ بفرض الضريبة على القيمة المضافة كونها جديدة على الثقافة الضريبية السورية وهو محاولة لكشف وإبراز ثغرات ومعوقات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية من خلال دراسة تأثير تطبيقها على الواقع الاجتماعي والقطاعات الاقتصادية بعد الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الاقتصاد السوري، ومدى توفر الشروط اللازمة لنجاح تطبيقها، وهل سيكون المكلف بهذه الضريبة على وعي وعلم كامل وقناعة بهذه الضريبة وبأهميتها بحيث يستطيع التعامل معها بشكل واعٍ ومسؤول . وأيضا محاولة إبراز تأثير هذه الضريبة على النظام الضريبي السوري بحيث يستطيع المشرع الضريبي الاستفادة من خصائصها وشروط تطبيقها بحيث يحقق إصلاحاً ضريبياً فعالاً من خلال توفير الإدارة الضريبية الفعالة لكي يتناسب النظام الضريبي في الدولة مع السياسات الاقتصادية المتبعة، ومن ثم العمل على إلغاء العديد من الضرائب على الإنفاق في نظامنا الضريبي بما يتناسب مع تطبيق VAT في سوريا، إضافة إلى أن الدراسات عن هذه الضريبة ما زالت قليلة.

أهداف البحث :

---

[7] - ابريل –ليام، كيين –مايكل، بوديين – جين بول، سومرز – فيكتوريا، الضريبة على القيمة المضافة العصرية، صندوق النقد الدولي 2001 ص 7.

يهدف هذا البحث إلى دراسة مفهوم ضريبة القيمة المضافة والتعرف على آلياتها ونظمها، وتحليل إمكانية تطبيقها في سوريا على القطاعات الاقتصادية والاجتماعية وإدخالها ضمن النظام الضريبي السوري. خاصة وأن هذه الضريبة توفر حصيلة ضريبية عالية تساعد على تخفيض العجز في الموازنة وبالتالي تؤثر بشكل إيجابي على التنمية وتحقق الاصلاح الضريبي والإداري. كما يهدف البحث إلى تسليط الضوء على واقع الضرائب والرسوم في سوريا، وضرورة تطويرها وتحديثها لتواكب التطورات والتحولات الإقليمية والدولية التي تواجهها سورية ولتكون عامل مساعد في نجاح تطبيق هذه الضريبة، مع اقتراح الآلية المناسبة لتطبيقها بما يتناسب مع واقع نظامنا الضريبي وإمكانية تطويره وواقعنا الاقتصادي والاجتماعي.

كما يهدف البحث إلى دراسة التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المحتملة التي قد تنشأ عند تطبيق هذه الضريبة في سورية من خلال دراسة تأثيراتها على الاستهلاك والإنتاج والاستثمار والأسعار العدالة الاجتماعية والتجارة الدولية وآثارها التوزيعية الأخرى، مستفيدين من دراسة هذه الآثار في الدول الأخرى التي طبقتها. وذلك كله بهدف اختيار النظام الملائم لسورية وتوفير كافة المعلومات الخاصة بتأثيراتها والحلول والبدائل المتاحة.

مشكلة البحث:

يعتبر النظام الضريبي أحد أهم أدوات السياسة المالية للدولة من خلال تأثيره على الموارد العامة وعلى النشاط الاقتصادي العام. ومن ناحية أخرى فإن النظام الضريبي يشتمل على ضرائب على الدخل وضرائب على الإنفاق و ضرائب على رأس المال، وهناك عوامل عديدة تؤخذ بعين الاعتبار لتحديد نوعية الضرائب التي يفترض أن تعطى الأولوية طبقاً لاعتبارات مالية واقتصادية واجتماعية كوفرة في الحصيلة أو الحد من الاستهلاك أو مراعاة القدرة التكليفية للمكلف، و ذلك من خلال :

1- فرض الضريبة على الدخل عند تحققه.
2- فرض الضريبة عند إنفاق الدخل أي الضرائب على الإنفاق.

إن تطور التشريع الضريبي و عصرنته قاد إلى استحداث ضريبة وحيدة على الإنفاق هي ضريبة القيمة المضافة التي تعتبر الحل الأمثل لهذه المشكلات وتحقيق الإصلاح الضريبي، لأن تطبيقها يساعد على تطوير فرض الضرائب على الدخل والإنفاق.

وتتميز منظومة الضرائب على الإنفاق في سوريا بعد إدخال الشخصنة فيها بأنها تجبى بناء على الواقعة الاقتصادية بغض النظر عن المكلف الضريبي وبالتالي يسهل انتقال عبئها من شخص إلى آخر، فهي متنوعة لا يجمعها أي رابط ولا تهدف لتحقيق سياسة اقتصادية معينة، إنما فقط لتوفير المال للخزينة، وهي ذات إيرادات ضئيلة كون بعضها يستند إلى تشريعات قديمة ، إضافة إلى تعدد واختلاف أساليب قواعد الطرح والجباية والمؤيدات الجزائية والتعليمات الإدارية الكثيرة والمختلفة، وسهولة التهرب منها واتصافها بالتعقيد الإداري وارتفاع تكاليف الحساب والتحقق والجباية .

أما بالنسبة للرسوم الجمركية ورسم الإنفاق الاستهلاكي فهي تهدف إلى ترشيد الاستهلاك وحماية الصناعة الوطنية من المنافسة وتوفير إيرادات كبيرة لخزينة الدولة، إلا أن هذا النوع من الرسوم وعلى الأخص

الرسم الجمركي بدأ بفقد أهميته في الظروف الراهنة وهو في طريقه إلى الزوال في ظل الاتفاقيات الدولية والعربية لتحرير التجارة الخارجية.

ولذلك تدرس الجهات الضريبية في سوريا إمكانية اعتماد ضريبة القيمة المضافة كحاجة ضرورية للاندماج في الاقتصاد العالمي وكضريبة عامة على الإنفاق تصيب كل الناس لذلك من البديهي والضروري أن يتعرف عليها الناس ويحسنون فهمها وقبولها طوعاً وخياراً باعتبارها قانون وتشريع ينظم حقوق الفرد والمجتمع وواجباتهما، وهذا ما يستوجب ردم الهوة بين المكلف والمالية من خلال نشر الوعي الضريبي والمحاسبي لدى المكلفين وتوفير كوادر مدربة ذات كفاءة عالية وخاصة فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة.

إن السعي لتطبيق هذه الضريبة في سوريا يحتم علينا قياس الأثر الذي ستخلفه على الاقتصاد السوري وعلى النظام الضريبي والاجتماعي، وقدرة مستوى الدخل وتكاليف المعيشة على تحملها في ظل الوضع الحالي والإصلاحات المحققة حتى الآن، باعتبار أن هذه الضريبة قد أنشئت لأسباب اقتصادية لذلك لا بد من محاولة تحديد الانعكاسات التي تسببها على المنافسة والاستثمار والأسعار والفقر لأنها قد توضع أحيانا في قفص الاتهام في وجه العدالة الاجتماعية.

علماً أن ما أثبتته تجارب الدول الأخرى التي طبقت هذه الضريبة ومنها الدول المتقدمة أنها تساعد في إصلاح الإدارة الضريبية لأنها تقوم على الحسابات والتقدير الذاتي ونظام أتمتة شاملة ومتطورة، لذلك يستدعي تطبيقها تغيير في فلسفة الإدارة الضريبية في سوريا، كما تتميز هذه الضريبة بقدرتها على زيادة الحصيلة الضريبة وتحقيق العدالة والمرونة الضريبية وتلافي التراكم الضريبي باعتمادها مبدأ الخصم الضريبي إضافة إلى حياديتها وتعزيزها مبدأ الرقابة الذاتية وانخفاض تكاليف تحصيلها وتأثيرها الإيجابي على التجارة الخارجية .

ويبقى السؤال هل سننجح في تطبيق هذه الضريبة ونستفيد من مزاياها وتلافي تعقيداتها وهل سنكون قادرين على استكمال برنامج الإصلاح الضريبي في سوريا بحيث نصل في النهاية إلى اعتماد منظومة للضرائب على الدخل وإعادة هيكلة الضرائب على الإنفاق وإدخال ضريبة القيمة المضافة وتأمين كافة متطلبات النجاح لها للاستفادة من مزاياها ولكي تستطيع تحقيق أثار إيجابية تساعد في دفع عملية التنمية والتطور الاقتصادي والاجتماعي ؟

فرضيات البحث:

يسعى البحث إلى دراسة الفرضيات التالية:

1- ضريبة القيمة المضافة تعتبر خطوة متقدمة في عملية الإصلاح الضريبي في سوريا وإن التطبيق الجيد لهذه الضريبة سيكون بديلاً أمثلاً تستطيع الدولة من خلاله الحصول على الموارد بدلا من اللجوء إلى مجموعة من الضرائب والرسوم المختلفة.
2- إن الظرف الاقتصادي المحلي في الوقت الراهن من حيث مستوى الدخل وتكاليف المعيشة ما زال يشكل عبء على المواطن وما زال الوعي المالي والضريبي لدى المكلفين دون المستوى المطلوب لاستيعاب مسؤولياته والتزاماته لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وهذا يتطلب

إجراءات تمهيدية تؤمن بعداً زمنيا تدريجيا لتطبيقها ونجاحها، وستكون ضريبة القيمة المضافة عبء إضافي إذا لم تراعى و تتوفر الشروط المناسبة لتطبيق هذه الضريبة.

3- سينجم عن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة العديد من الآثار الاقتصادية المتعلقة بارتفاع الأسعار و انخفاض الاستهلاك و ما يتبعه من تأثير على الإنتاج و الناتج المحلي الإجمالي و الاستثمار و القطاعات المختلفة و شتى مناحي الاقتصاد و هذا طبيعي في أي دولة ستطبق هذه الضريبة و بالتالي فإن قدرة ضريبة القيمة المضافة على تحقيق العدالة الاجتماعية التوزيعية في ظل ما هو قائم حاليا في سوريا مشكوك به إلا إذا أجريت إصلاحات على عدة محاور .

منهج البحث:

تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي الاستنباطي لتحديد وتحليل آثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الواقع الاجتماعي والاقتصادي وفي طرائق الوصول إلى أهداف البحث بدءا من دراسة وتحليل ماهية ومفهوم ضريبة القيمة المضافة والنماذج المستخدمة في الدول الأخرى، وصولا إلى دراسة خصوصية الواقع الضريبي والاقتصادي والاجتماعي السوري من خلال مراجعة الدراسات و الأبحاث المعدة في هذا الشأن لمقاربة النتائج التي تم التوصل إليها و مدى ملاءمتها مع الواقع السوري ، و للاستفادة من الطرق الحسابية التي تم استخدامها في دراسة أثار هذه الضريبة و معرفة البيانات التي يجب توافرها لإعداد دراسات حقيقية قريبة من الواقع .

الدراسات السابقة:

ظهرت عدة دراسات في سوريا عن ضريبة القيمة المضافة إلا أنها لم تتطرق إلى ذكر التأثير المحتمل لهذه الضريبة و نذكر منها:

1- كناني هاني - الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ،إشراف الدكتور المهايني محمد خالد، جامعة دمشق، 1999 .

يعتبر الباحث أن ضريبة القيمة المضافة من أكثر الضرائب على الإنفاق عدالة، وأفضلها لتحقيق الرقابة الداخلية على تحصيل الضرائب ومعالجة التهرب الضريبي، وتوصل الباحث إلى ضرورة تطبيق القيمة المضافة على ثلاث مراحل، نظرا لما يتطلبه تطبيقها من عوامل غير متوفرة في النظام السوري للضرائب .

2- ثابت ناديا خالد نعمان - الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل عنها في سورية، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد، قسم الاقتصاد، إشراف الدكتور محمد الحريري – د ثناء أبا زيد، 2006، جامعة تشرين .

تشير الباحثة إلى أن متطلبات التجارة الخارجية ومنظمة التجارة العالمية تتطلب في المستقبل تخفيضات في الرسوم الجمركية والدخول في تكتلات اقتصادية إقليمية وهذا يحتم فرض ضريبة على الاستهلاك مع مراعاة البعد الاجتماعي ما أمكن .

وتوصلت الباحثة إلى أن تحرير التجارة الخارجية يتطلب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة شريطة ألا يؤثر ذلك على العدالة الضريبية، وأن النظام الضريبي الحالي لا يستطيع استيعاب ضريبة القيمة

المضافة ما لم تتم عليه تعديلات تشمل الرسوم ومعدلات ضريبة الدخل وتخفيض بعض الشرائح وإعادة النظر ببعض الإعفاءات في ضوء ضريبة القيمة المضافة .

3- الحوراني منار عمر، الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيقها في سوريا، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، إشراف الدكتور المهايني محمد خالد المهايني، 1998، جامعة دمشق .

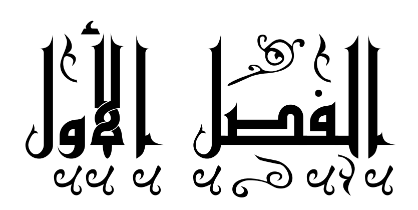
أشارت الباحثة إلى تطوير رسم الإنفاق الاستهلاكي وتطبيق الضريبة العامة على المبيعات من خلال تحديد مفهومها وخصائصها، ودراسة مقارنة لبعض التشريعات الضريبية النافذة في دول أخرى.

وتوصلت الباحثة إلى انعدام الروابط بين هذه الضرائب والسياسات الاقتصادية والمنهجية للدولة، مثل سياسة الأسعار، وإلى أن كل التعديلات التي كانت تتم على هذه الضرائب كانت تهمل الجوانب التي تحافظ على سلامة التحصيل الضريبي.

4- مراجع أخرى :

الدراسات وأوراق العمل التي نوقشت في مؤتمر القيمة المضافة الذي عقد مؤخرا في دمشق والدراسات الأولية التي أعدتها وزارة المالية عن الضريبة ، إضافة إلى الكثير من المراجع الأجنبية و دراسات صندوق النقد الدولي .

و الجديد في دراستنا أنها تبحث في الآثار المحتملة التي يمكن أن تحدث فيما لو طبقت هذه الضريبة في سوريا كما تشرح و توضح الخطوط العامة للتأثيرات الاقتصادية و الاجتماعية لهذه الضريبة من خلال تجارب الدول الأخرى و انعكاسها قبل التطبيق و ما بعد التطبيق .



الواقع الراهن للنظام الضريبي في سورية وإمكانياته في تطبيق ضريبة القيمة المضافة

المبحث الأول: بنية ومقومات النظام الضريبي والإدارة الضريبية في سورية.

أولا: تطور النظام الضريبي السوري

ثانيا: بنية النظام الضريبي السوري

ثالثا: الإدارة الضريبية

المبحث الثاني: مفهوم وتطور الضرائب على الإنفاق وتطبيقها في سورية.

أولا : أنواع الضرائب على الإنفاق

ثانيا: الواقع الحالي للضرائب على الإنفاق في سورية و تطورها

الفصل الأول

الواقع الراهن للنظام الضريبي في سورية وإمكانياته في تطبيق ضريبة القيمة المضافة

اهتم الاقتصاديون، على اختلاف مدارسهم الاقتصادية بدراسة المسألة المالية بجوانبها المتعددة لما تعكسه من آثار اقتصادية واجتماعية. وقد أولى الاقتصاديون النظام الضريبي اهتماما خاصا في دراساتهم المالية، سيما بعد أن تخلت الدولة عن أفكارها الحيادية فيما يتصل بدورها في النشاط الاقتصادي. ويختلف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى، حسب النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي تنتهجه، وطبيعة المرحلة التي تمر بها الدولة، ودرجة التقدم التي وصلت إليها، بمعنى أن النظام الضريبي لا يتكون من فراغ ولا يعمل بمعزل عن النظام والبنيان الاقتصادي للدولة. وتهدف الأنظمة الضريبية لخدمة مصالح الاقتصاد الوطني عند تمويل المشاريع الاقتصادية والخدمات الاجتماعية وتحقيق الأهداف السياسية للدولة كما تشكل الأنظمة الضريبية الأداة الهامة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية.

وانطلاقا من مفهوم النظام الضريبي يمكن القول أنه يتكون من ثلاث مكونات رئيسية هي:

1- أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة.
2- مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضرائب تمثل بمجموعها وسائل تحقيق الأهداف المبتغاة.
3- مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية وبعض اللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية تمثل بمجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي وأجهزته المختلفة.

ومن المعلوم أنه ليس هناك من دولة نامية (ومن بينها سورية) قامت بوضع نظامها الضريبي بشكل مستقل يتناسب مع ظروفها وحاجاتها وإنما دائما كانت تأخذ نظمها من الدول المتقدمة إما نتيجة وقوعها تحت سيطرتها واستعمارها أو أنها استعانت بنظمها نظرا لقدمها وإثبات جدواها، دون الأخذ بعين الاعتبار فارق درجات التطور. وبشكل عام يمكننا القول أن التناسب مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية الداخلية السائدة هو المطلب الأكثر أهمية بالنسبة للنظم الضريبية الجديدة.

المبحث الأول: بنية ومقومات النظام الضريبي والإدارة الضريبية في سورية

لما كان النظام الضريبي في أي مجتمع يتأثر بالواقع السياسي والاقتصادي والاجتماعي و يؤثر به لذلك تستدعي دراسة بنية النظام الضريبي و الإدارة الضريبية التعرف على واقع و تطور هذا النظام أولا ثم دراسة هيكلية هذا النظام للتعرف على واقعه و مدى قدرته على استيعاب تطبيق ضريبة جديدة .

أولا: واقع و تطور النظام الضريبي السوري :

الواقع السياسي:

يعتبر النظام الضريبي بالمفهوم الحديث ثمرة لقرار سياسي لأنه يأتي كنتيجة لجملة اعتبارات تكون في معظمها ذات طابع سياسي أكثر منها دراسات تحليلية وموضوعية[8]. كما أن دراسة التاريخ الاقتصادي والسياسي للعديد من الدول يوضح أن النظام الضريبي السائد يتأثر ويتشكل بالنظم السياسية السائدة، حيث تتأثر مكونات النظام الضريبي، وتتأثر الأهمية النسبية التي تتمتع بها كل من هذه المكونات داخل النظام الضريبي[9]. ويؤثر النظام السياسي السائد على الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها وعلى الصور الفنية التي يتضمنها وطريقة العمل الذي يعمل به النظام الضريبي. وفقاً لذلك يختلف النظام الضريبي في الدول ذات النظام السياسي الذي يتخذ حكم الفرد أو الحزب الواحد منهجا وأسلوبا لإدارته / يصمم نظامه الضريبي لتحقيق الأهداف الخاصة للنظام الحاكم ويعطي المزيد من الإعفاءات والمزايا الضريبية للطبقة الحاكمة / والدول ذات النظام السياسي الذي يعتمد تعدد الأحزاب السياسية ويزيد من فرص مشاركة الشعب في اتخاذ القرار /يصمم النظام الضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع وتزداد أهمية الاعتبارات الموضوعية في اختيار مكونات النظام الضريبي/. وفي كلا الحالتين لا نستطيع إغفال الاعتبارات الشخصية لجماعات الضغط السياسي التي يرتبط وجودها ببعض المصالح الاقتصادية التي تحاول التأثير على القرار السياسي بما يسمح بتحقيق مصالح اقتصادية لها من خلال الحصول على العديد من الإعفاءات والمزايا الضريبية. إضافة إلى أن الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقاتها بالدول الأخرى يمكن أن يؤثر تأثيراً واضحاً على قرار اختيار النظام الضريبي ومكوناته المختلفة بحيث يكون ملائما للأهداف السياسية للدولة.

إن قوانين الضرائب ككل القوانين في سورية تقر من قبل السلطة التشريعية التي تتكون من ممثلين عن أفراد الشعب وعن الأحزاب المتعددة في سورية وبالتالي فإنها تعكس مصالح التوازن السياسي والطبقي القائم، أي أن إقرار هذه القوانين يعتبر عملا سياسيا يأتي نتيجة ضغوط تمارس من قبل فئات سياسية مختلفة لها ممثلوها في السلطة التشريعية، يضاف إلى ذلك الضغط المتزايد من قبل السلطة التنفيذية لتأمين موارد إضافية لمواجهة متطلبات الأعباء المتزايدة للدولة وتغطية النفقات المطلوبة تحت تأثير العوامل الاقتصادية والاجتماعية وحاجات الدفاع الوطني والتنمية.

الواقع الاقتصادي:

يقول أنصار المدرسة الكينزية مايلي:

تلجأ الدول للتمويل بالعجز والقروض إذا كان الاقتصاد يعاني من حالات الركود والجمود الاقتصادي، أما إذا بدأ الاقتصاد بالتحسن وجب على الدولة تخفيف الاعتماد على التمويل بالعجز والاتجاه نحو السياسة الضريبية وذلك لأن المستثمر والمواطن لا يشعران بثقل الضريبة في فترات الرواج من جهة وتوفر للخزينة العامة مصدرا هاما غير ملزمة بتسديده كالقروض من جهة ثانية[10]. إن النظام الضريبي حسب هذه المقولة

---

8 - د. السيوفي قحطان. السياسة المالية في سورية – أدواتها ودورها الاقتصادي – وزارة الثقافة الهيئة العامة السورية للكتاب – دمشق – 2008 ص 81.

9 - د عثمان – سعيد عبد العزيز، النظام الضريبي وأهداف المجتمع – مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، بيروت ص 29 .

10 - د كنعان علي: المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، دار الرضا للنشر، دمشق، 2003، ص 48 – 49 .

يجب أن يتلاءم مع طبيعة النظام الاقتصادي ومستوى تطوره، فكل فترة زمنية ومستوى تطور اقتصادي يحتاج لفرض ضرائب تختلف من فترة إلى أخرى ومستوى تطور وآخر.

ولقد سعت سورية في الخطة الخمسية العاشرة لاعتماد برنامج للتحول الاقتصادي نحو اقتصاد مفتوح تنافسي يحقق معدلات نمو اقتصادي عالية ويحقق التشغيل والعدالة الاجتماعية ويخفف الفقر، كما سعت الدولة إلى تحقيق دور متفاعل بين المكونات الثلاثة الرئيسية للاقتصاد / عام – خاص – مشترك / بحيث يركز القطاع العام على البنية التحتية والخدمات الاجتماعية وتحفيز قيام صناعات إستراتيجية بينما يركز القطاع الخاص على قيادة النشاط الإنتاجي والخدمي وتحمل المسؤوليات الاجتماعية، أما القطاع المشترك فهو آلية مؤقتة لتحفيز قيام صناعات ونشاطات ذات كثافة رأسمالية عالية وتقانات متقدمة.

ويعاني الاقتصاد السوري من التضخم والنمو الاقتصادي الضعيف والركود الاقتصادي وخاصة بعد الأزمة الاقتصادية العالمية واتساع دائرة الفقر حيث يشير تقرير التنمية البشرية 2009 إلى أن الناتج المحلي الإجمالي للفرد حسب تعادل القوة الشرائية بلغ 4511 دولاراً أمريكياً في سورية في العام 2009 وهو رقم ضئيل جداً يعكس حجم النمو الاقتصادي المحقق والذي لا يكاد يتجاوز النمو السكاني. هذا، إضافة إلى أن مؤشر الناتج المحلي للفرد هو مؤشر نظري لا معنى له في ظل التوزيع المشوّه للدخل الذي يجعل دخول شرائح واسعة من المجتمع تنخفض عن هذا الرقم بكثير وهو ما يعني تدهور مستوى المعيشة واتساع دائرة الفقر. كما ينتشر في سورية ما يسمى باقتصاد الظل الذي يضيع من 20 إلى40 بالمائة من قيمة الناتج المحلي ، ويعزو الفارق الكبير في النسبة إلى غياب أي مصدر رسمي أو غيره موثوق به قام بدراسته وهذا يؤدي إلى التهرب الضريبي وضياع الكثير من الأموال.

لذلك يجب على النظام الضريبي الانسجام مع النظام الاقتصادي السائد في الدولة من خلال السياسة الضريبية والتشريعات الضريبية حيث أن النظام الضريبي السوري لم يحقق هذا الانسجام إلا في فترة السبعينات، أما فيما بعد فلم يتحقق هذا الانسجام وقد ظهر واضحاً أن الإعفاءات الضريبية لم تشجع على زيادة الاستثمار وأن تعديل التشريعات الضريبية لم يغير الكثير. لذلك لابدّ من تصحيح هذه العلاقة وإخضاع النظام الضريبي للنظام الاقتصادي وتطوراته.

الواقع الاجتماعي:

تتميز سورية بارتفاع نسبة التعليم بين سكانها، إضافة إلى خروج نسبة كبيرة جداً من النساء للعمل في المصالح الحكومية والقطاع الخاص والمصارف وغيرها وتبوئها أعلى المناصب في الدولة، وبالرغم من ذلك لا تزال سورية تعاني من ضعف الوعي الضريبي بين المواطنين، وجهل المواطن بواجباته الضريبية وحقوقه أيضاً، وسوء العلاقة بين المكلف والمالية.

إن تأثر وتأثير الواقع السياسي والاقتصادي والاجتماعي بالنظام الضريبي يمكن تتبعها في هذا البحث من خلال دراسة كل ضريبة من الضرائب المكونة للنظام الضريبي السوري في إطارها التشريعي والفني والاقتصادي، مما يمكننا من استنتاج مختلف أشكال التأثيرات التي يمارسها النظام الضريبي السوري على واقع أفراده ومدى فعالية هذا النظام في تحقيق أهدافه السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

ولقد مر النظام الضريبي السوري بمراحل تطور متعددة بدأت منذ عام 1940 حاول المشرع الضريبي تحقيق أهداف متعددة مثل تطوير النظام الضريبي و إجراء إصلاحات متعددة و كان آخرها المرحلة التي تبدأ من عام 2003 و حتى الوقت الحاضر ، وأهم سمات هذه المرحلة صدور كم هائل من التشريعات الضريبية وبدء خطوات تحول الاقتصاد السوري إلى اقتصاد السوق الاجتماعي ، تمثلت هذه المرحلة بإصدار العديد من المراسيم والقوانين التشريعية وأهمها القانون رقم 24/ لعام 2003، وهو الآن قانون الدخل الأساسي المعمول به حالياً، وتضمن تعديل الحد الأدنى المعفى من ضرائب الدخل من 1000 ل س بحيث أصبح 5000 ل س، وتخفيض الضرائب من الحد الأعلى 62% إلى 38% و القانون رقم 25 لعام2003 المتعلق بالاستعلام الضريبي لمكافحة التهرب الضريبي و لا زال كل فترة يصدر مرسوم أو قانون جديد في الدولة لغاية الوقت الحالي.

و كان الهدف الأساسي في هذه المرحلة هو : إلغاء بعض الضرائب و الرسوم لأنها لم تعد مناسبة للمرحلة الحالية ، إضافة إلى هدف تخفيض معدلات الضرائب و الرسوم حيث كان أعلى معدل يصل إلى 92% خفض إلى 63% ثم 35% في 2004/1/1 ثم إلى 28% في 2007/1/1 و تم تخفيض الرسوم و منها الرسوم الجمركية فكان أعلى معدل رسم جمركي في سورية 255% فيما اليوم أعلى معدل هو 60% و أصبح المعدل 14.5% كما خفضت الرسوم الجمركية على المواد الأولية و مستلزمات الإنتاج إلى 1% للمواد الأولية و يمكن أن تتصاعد إلى 5% فقط بالنسبة لباقي المستلزمات النصف مصنعة أو المصنعة .كما كان الهدف أيضا تحقيق العدالة والموضوعية وتبسيط الإجراءات الضريبية واستكمال التحضيرات و الاستعدادات اللازمة لإدخال ضريبة القيمة المضافة .

إلا أن تحقيق هذه الأهداف لم يكن جيدا "فبالرغم من صدور هذه التشريعات والقوانين ما زال النظام الضريبي السوري يعتمد على الضرائب النوعية دون توحيد لها، ويقوم على مجموعة من القوانين والأنظمة القديمة، اتخذت في أوقات ومحطات زمنية متباعدة وعن مصادر فكرية مختلفة مما أفقدها الوحدة والتماسك والتجانس، كما أنها جميعا تعود إلى أصول فقهية واتجاهات مالية متراجعة لم تعد قائمة وكتبت بصياغات ضعيفة مفككة تفسح المجال لتفسيرات أو تأويلات متباينة وتساعد على التهرب الضريبي مما جعلها تفقد فعاليتها واستجابتها للحاجات والأغراض المالية الحديثة ولا تواكب التغيرات التي طرأت على الاقتصاد السوري والتطورات الاقتصادية العالمية"[11].

تماما والسؤال الآن: هل استطاع النظام الضريبي السوري أن يتطور مع تطور النظام الاقتصادي ويتأثر باختلاف الوقائع الاقتصادية؟ أم أن التعديلات التي طرأت على التشريع الضريبي في سورية لم تكن متلائمة مع التطورات والوقائع الجارية لتساهم في إصلاح ضريبي يتماشى مع التطور الاقتصادي والاجتماعي؟ و هل الواقع الحالي لهذا النظام الضريبي ملائم لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية .

إن الإجابة عن هذه التساؤلات لن تعطي مضمونها الحقيقي إلا من خلال الدراسة التحليلية للنظام الضريبي السوري والإطارات التشريعية الناظمة له.

[11] - د نجمة، الياس، محاضرة بعنوان السياسة المالية في سورية، ألقيت في ندوة الثلاثاء الاقتصادية في المركز الثقافي العربي في المزه بتاريخ 2003/9/23 .

ثانيا : بنية النظام الضريبي السوري:

يتألف النظام الضريبي السوري المطبق حالياً (كما هو معتمد في الموازنة العامة للقطر) من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وإن تقسيم الضرائب هذا يعتبر تقسيماً غير واضح وذلك لأن التمييز بين هذين النوعين فسر بالأساس بأكثر من تفسير ولا يوجد خط واضح يفصل بين هذه التفسيرات والمعايير.

كما أن الخبير البريطاني ستاوت[12] اعترض عند تحليله للنظام الضريبي السوري في عام 1964 على طريقة تصنيف الضرائب حيث يقول: "إن تصنيف الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة يجعل الإنسان يعتقد أن الضرائب الواقعة تحت فئة مباشرة هي بالضرورة متصلة بالمقدرة على الدفع وأنها لا تنتقل لأناس آخرين، إن هذه ليست الحالة بالنسبة لضريبة الأرباح أو التمتع وأكثر من هذا فإن ضريبتين من هذه الضرائب المشمولة ضمن فئة مباشرة لا تتغير مع الدخل وإنما مع قرارات الإنفاق (ضريبة السيارات وضريبة التلفزيون) ومن جهة أخرى فإن الضرائب غير المباشرة تشمل ضرائب كضريبة الإنتاج الزراعي وتصدير القطن، التي بما يخص التصدير على الأقل يجب أن يتحملها أصحاب الأرض والمزارعون من دخولهم ولا يمكن نقلها أماما إلى المستهلكين كما أن مدى امتصاص الضريبة أو انعكاسها لا يمكن تحديده إذا لم يتم فحص حالات العرض والطلب في السوق ولا شيء يمكن قوله كحقيقة مسلم بها في هذا الخصوص".

لذا ومن أجل دراسة تقسيمات النظام الضريبي السوري يفضل الأخذ بالمفهوم الاقتصادي للتقسيم وهو معيار مطرح الضريبة وأثره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية وبذلك يمكن تقسيم الضرائب كمايلي:

- **الضرائب على الدخل: وتضم ضرائب دخل العمل ورأس المال (ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية) – ضرائب دخل العمل (ضريبة الرواتب والأجور) – ضرائب دخل رأس المال (ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة – ضربة ريع العقارات).**
- **الضرائب على الإنفاق: وتضم رسم الإنفاق الاستهلاكي – ضرائب جمركية – رسم الطابع المالي والرسوم الأخرى.**
- **الضرائب على الثروة ورأس المال: وتضم رسوم الانتقال على التركات والوصايا والهبات – ضريبة العرصات والرسوم العقارية ورسوم السيارات وضريبة المواشي.**

1- الضرائب على الدخل:

يقوم النظام الضريبي على مبدأين أساسيين هما:

1- أن الضريبة لا تدفع إلا من الفائض الاقتصادي، والفائض الاقتصادي هو الفرق بين الدخل الحقيقي والنفقات الضرورية لمعيشة الإنسان.

2- أن الضريبة تؤخذ وفقا للقدرة التكليفية للمواطن، وهذا لا يتحقق إلا إذا طبق نوع من التصاعدية في ضريبة الإيراد العام[13].

---

[12] - دافيد ستاوت، تقرير مبدئي للخبير البريطاني عن الوضع الضريبي السوري. ص 47، ريم جودت يعقوب آغا، مرجع سبق ذكره.

[13] -د نجمة . الياس – الإصلاح المالي – صحيفة تشرين – 8 آب 2007 .

والضرائب على الدخل تعتمد أصلاً على المقدرة التكليفية للمكلف لأنها تتناول الدخل الذي يحققه، وتؤثر في إعادة توزيع الدخل القومي من خلال تحقيق اقتطاعات أكبر من الدخول المرتفعة واقتطاعات أقل من الدخول المتوسطة والمنخفضة. لذلك سوف نعمد إلى تحليل ضرائب الدخل في سورية لمعرفة درجة اعتماد المشرع على هذين المبدأين.

- **ضرائب الدخل الناتج عن العمل ورأس المال:**

- **الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية:**

تتناول هذه الضريبة الأرباح التي يشترك فيها العمل ورأس المال معا دون التمييز بين نسبة مشاركة هذين العاملين، وقد اعتبر قانون ضريبة الدخل في الجمهورية العربية السورية هذه الضريبة بمثابة ضريبة القانون العام بالنسبة لباقي الضرائب النوعية إذ حددت المادة /2/ منه سريان هذه الضريبة على مصادر الدخل غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى[14]. وتخضع هذه الضريبة لمبادئ أساسية هي: الإقليمية (المكانية) والشخصية والسنوية. وفرضت هذه الضريبة بموجب المرسوم التشريعي رقم /87/ لعام 1949 وهي تخضع الآن للقانون رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته، ويميز المشرع السوري فيما يتعلق بضريبة الأرباح بين فئة مكلفي الأرباح الحقيقية وفئة مكلفي الدخل المقطوع.

أ- ضريبة دخل الأرباح الحقيقية: تفرض هذه الضريبة على الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات، وقد حددت المادة /2/ من قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة:

1- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها.

2- المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير.

3- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها*[15].

4- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج سورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.

5- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها.

6- تجارة الاستيراد والتصدير[16] وتجارة الجملة والوسطاء بالعمولة عدا السماسرة العاديين ويعد تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة إذا كان بيع الجملة هو الأغلب على فعاليته.

---

[14] - د السيوفي، قحطان: السياسة المالية في سورية (أدواتها ودورها الاقتصادي)، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، 2008،ص 117.

* 54 - عدل هذا البند بموجب أحكام المادة /8/ من القانون رقم /41/ لعام 2005 وأصبح كمايلي :

الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها باستثناء الشركات التي ينحصر نشاطها بالجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال (والتي أصبحت خاضعة لضريبة الدخل المقطوع اعتباراً من 2006/1/1).

[16] - يتم إصدار قرار وزاري كل سنة ابتداء من عام 2007 باعتبار السلفة المدفوعة في الجمارك ضريبة نهائية عن المستوردات وآخرها كان القرار الوزاري رقم 2084 تاريخ 2010/9/16 باعتبار السلفة ضريبة نهائية، ثم تبعه القرار رقم تاريخ الذي يحدد اعتبار السلفة ضريبة نهائية للمستوردات التي تقل عن 50 مليون ليرة سورية أما ما يزيد عن ذلك فيكلف ضريبيا كما كان معمول به سابقاً.

7- وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية.

8- تجارة العقارات المبنية وغير المبنية وأعمال التعهدات[17].

9- المخلصون الجمركيون.

10- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.

11- بيع الأدوات الطبية وأجهزة العيادات والمخابر.

12- معامل صنع الأدوية والمواد الكيماوية والعطورات ومستحضرات التجميل.

13- معامل صنع الكحول.

14- المنشآت الصناعية غير المعددة في الفقرات السابقة إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات.

15- المشافي الخاصة[18] ولقد أخضعت للضريبة بموجب القانون /24/ لعام 2003 في حين كانت معفاة مقابل العشر الصحي.

16- دور السينما من الصنف الأول بحسب تصنيف الدوائر المالية لاستيفاء ضريبة الملاهي ودور الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجات الممتازة والأولى والثانية بحسب تصنيف وزارة السياحة[19].

17- الإنتاج الفني أفلام سينمائية مسلسلات تلفزيونية أفلام دعاية وما شابهها.

18- موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.

19- الملاهي من الدرجتين الممتازة والأولى بحسب تصنيفها من قبل وزارة السياحة[20].

20- مستثمرو مدن الملاهي والمشاهد العامة ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك[21].

21- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات والمسابح البحرية المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى.

22- المكاتب السياحية.

23- مكاتب تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين[22].

24- مكاتب الدراسات المالية والاقتصادية [23].

---

[17] - أخضعت العقارات المبنية وغير المبنية لأحكام القانون رقم /41/ تاريخ 2005/12/26 الذي أصبح ناظما لتجارة العقارات المبنية و غير المبنية من تاريخ 2006/1/1 وكذلك تم إخضاع أعمال التعهدات لأحكام القانون 60 لعام 2004 بحيث تم استثناء أعمال التعهدات من تطبيق ضريبة الإرباح الحقيقة والرواتب والأجور وأصبحت تقتطع الضريبة في الجهة المتعاقد معها .

[18] - حذف هذا البند بموجب أحكام المادة /7/ من القانون رقم /41/ لعام 2005 (والتي أصبحت خاضعة للدخل المقطوع) اعتبارا من عام 2006 وأعيدت مؤخرا للتكليف ضمن الأرباح الحقيقية اعتبارا من عام 2010 بموجب القرار الوزاري رقم 851/و تاريخ 2009/4/2.

[19] - عدل هذا البند بموجب أحكام المادة /1/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 وتم إلغاء دور السينما من الصنف الأول بحسب تصنيف الدوائر المالية لاستيفاء ضريبة الملاهي. وأصبحت دور السينما تخضع لضريبة الدخل المقطوع وصدر مؤخرا المرسوم رقم تاريخ 2010 القاضي بإعفاء.

[20] - عدل هذا البند بموجب المادة /1/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 وأصبح: خدمات الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة اعتبارا من 2007/1/1.

[21] - عدل بموجب المادة /1/ من المرسوم رقم /51/ لعام 2006 حيث تم إلغاء عبارة المشاهد العامة ليصبح البند على الشكل التالي : مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك .

[22] - عدلت بموجب المادة /1/ من المرسوم /51/ لعام 2006 حيث تم إضافة كلمة شركات وأصبحت شركات ومكاتب تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين .

25- **المشاورون في الأمور المالية والمحاسبية.**

26- **ممارسو مهنتي الخدمات البحرية وتموين السفن والبواخر[24].**

27- **مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحية[25].**

28- **مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية وبعض أصولها[26].**

29- **منشآت المباقر والمداجن[27].**

30- **مكاتب نقل البضائع [28].**

31- **الوحدات المهنية الجامعية الرئيسية[29].**

32- **الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال[30].**

33- **كل مكلف يقرر تكليفه بالضريبة على الأرباح الحقيقية.**

34- **شركات ومشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم /10/ لعام 1991 وتعديلاته، ويعتبر هذه المشاريع وحدة مستقلة بالتكليف وليس الآلية الواحدة وتكلف عن مجمل نشاط المشروع مع مراعاة الإعفاءات المنصوص عليها في القانون المذكور[31].**

35- **مؤسسات النقل الجوي والبحري[32].**

36- **المكلفون الذين تم اعتبارهم من كبار المكلفين،حيث تم إحداث قسم خاص لكبار المكلفين لمعالجة تكاليفهم وقد حددت معايير للتسجيل في هذا القسم بموجب قرار وزير المالية رقم /2937/ تاريخ 2006/10/5 المتضمن أنه يتوجب خضوع المكلف الذي يبلغ رقم عمله السنوي مبلغ سبعون مليون ليرة سورية أو تبلغ أرباحه السنوية الصافية مبلغ خمسة ملايين ليرة سورية بموجب تكليفه بضريبة دخل الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع[33].**

37- **مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية وهي المكاتب التي تمارس مهنة الوساطة بتداول الأسهم وتجدر الإشارة أن أرباح تداول الأسهم لمقتنيها لا تخضع للضريبة أما أرباح المكاتب فتخضع لها[34].**

الإعفاءات من هذه الضريبة:

1- **الإعفاءات الواردة بقانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.**

2- **الإعفاءات الواردة بموجب نصوص خاصة.**

---

[23] - عدل بموجب أحكام المادة /1/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 حيث تم إضافة كلمة (وشركات) وأصبح البند على النحو التالي: مكاتب وشركات الدراسات المالية والاقتصادية.

[24] - عدل أسمها بموجب أحكام المادة /6/ من القانون رقم /60/ لعام 2004 وأصبح على الشكل التالي: ممارسو مهن الخدمات الجوية والبحرية وتموينها.

[25] - حذف هذا البند بموجب أحكام المادة /7/ من القانون رقم /41/ لعام 2005 وأخضع لضريبة الدخل المقطوع .

[26] - عدلت بموجب المادة /5/ من المرسوم التشريعي رقم /52/ لعام 2006 وأخضعت العقارات غير السكنية المؤجرة للسوريين وغير السوريين لنسبة موحدة بواقع /5%/ من بدل الإيجار اعتبارا من 2007/1/1.

[27] - حذف هذا البند بموجب أحكام المادة /7/ من القانون رقم /41/ لعام 2005 وأخضع لضريبة الدخل المقطوع اعتباراً من 2006/1/1.

[28] - عدلت بموجب أحكام المادة /8/ من القانون رقم /41/ لعام 2005 وأصبحت مكاتب الشحن الخارجي.

[29] - عدلت بموجب المادة /6/ من القانون رقم /60/ لعام 2004 وأصبحت : الوحدات المهنية الجامعية .

[30] - ألغي هذا البند بموجب أحكام المادة /7/ من القانون رقم /41/ لعام 2005 و أخضع لضريبة الدخل المقطوع، أما مهنة الجامعات الخاصة أعيدت للتكليف في الأرباح الحقيقية ابتداء من عام 2010 و ذلك بموجب القرار الوزاري رقم 851/و تاريخ 2009/4/2 .

[31] - تم إضافة هذا البند بموجب أحكام المادة /5/ من القانون رقم /60/ لعام 2004.

[32] - تم إضافة هذا البند بموجب أحكام المادة /5/ من القانون رقم /60/ لعام 2004.

[33] - تم إضافة هذا البند بموجب أحكام المادة /1/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 .

[34] - تم إضافة هذا البند بموجب أحكام المادة /1/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006.

1- الإعفاءات الواردة بقانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003[35]:

أ - جمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية التي ينحصر عملها بجمع طلبات مشتركيها وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعاتها.

3- المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها ويتناول هذا الإعفاء أيضا الحيوانات التي يرعونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي.

4- إعفاء مستثمرو الآليات الزراعية وأضيف هذا البند بموجب المادة رقم 20 من المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1.

5- الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركيها وتحويلها وبيعها ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي والتي لا تخضع للضريبة سوى الأعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي والتي لا تخضع للضريبة ذا مارسها ضمن الشروط نفسها أعضاء الجمعية منفردين.

6- الجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الآلات والأدوات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء ولا يتناول هذا الإعفاء الأرباح الناجمة عن استثمار الآلات والأدوات في غير الأراضي التي يستثمرها الأعضاء.

7- الأشخاص الذين يمارسون أحد الأعمال التالية: التأليف – العزف – التلحين – الرسم باليد – نحت التماثيل.

8- دور الحضانة.

9- معاهد ودور مؤسسات ذوي الاحتياجات الخاصة.

10- 75% من الأرباح السنوية الصافية لنشاط النقل الجوي والبحري ويشترط في منح هذا الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين توفر شرط المعاملة بالمثل[36].

11- 50% من الأرباح السنوية الصافية لمنشآت المباقر والمداجن ألغي هذا البند بموجب أحكام المادة 7 من القانون من القانون رقم 41 تاريخ 2005/11/26 وتطبق اعتبارا من تاريخ 2006/1/1 وأخضعت لضريبة الدخل المقطوع اعتبارا من 2006/1/1.

12- الصادرات السورية المنشأ من المنتجات الزراعية – الصناعية الاستخراجية وكذلك عمليات الإدخال المؤقت من أجل التصنيع وإعادة التصدير بموجب أحكام المادة 1 من المرسوم التشريعي رقم 15 تاريخ 2001/7/3 وذلك اعتبارا من تاريخ 2001/7/3.

13- جميع النشاطات القائمة في المناطق والأسواق الحرة وذلك بموجب أحكام المادة 76 من نظام استثمار المناطق الحرة المصدق بموجب المرسوم التشريعي رقم 40 تاريخ 2003/1/27[37].

[35] - قانون الدخل رقم 24 لعام 2003 المادة رقم /4/.

[36] - عدل هذا البند بموجب أحكام المادة رقم /9/ الفقرة أ من القانون رقم 41 لعام 2005 وأصبح كالتالي: إعفاء نشاط النقل الجوي والبحري إعفاء كاملا و يشترط في منح الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين توفر شرط المعاملة بالمثل .

[37] - تنص المادة 76 من المرسوم رقم 40 لعام 2003 على إعفاء جميع النشاطات القائمة داخل المناطق والأسواق الحرة وفقا لنظامها وكذلك الوثائق المتعلقة بهذه النشاطات من كافة الضرائب والرسوم ولاسيما ضرائب الدخل على الأرباح والرواتب والأجور وكافة الضرائب الأخرى النافذة في القطر وكذلك الرسوم كرسم الطابع المالي والرسوم الجمركية وغيرها إلا إذا أعدت الوثائق المتعلقة

14- **إعفاء معرض دمشق الدولي بموجب المادة 18 من القانون رقم 40 لعام 1955 والمعدلة بموجب المرسوم 232 تاريخ 1963/10/31[38].**

15- **حسم خاص لمن يقومون بتشغيل المعوقين[39].**

كما تم إنهاء العمل ببعض الإعفاءات من الرسوم الجمركية المنصوص عنها بالقانون رقم 10 لعام 1991 وتعديلاته والمرسوم 103 لعام 1952 الخاص بالإعفاءات الصناعية وقرار المجلس الأعلى للسياحة 186 لعام 1985 وتعديلاته. إضافة إلى صدور قانون الاستثمار الجديد رقم 8 لعام 2007 حيث نصت المادة 9 منه على إعفاء الموجودات المستوردة لمشروع الاستثمار من الرسوم الجمركية كالمعدات والآلات والتجهيزات ووسائط النقل الخدمية شريطة استخدامها لأغراض المشروع.

وكذلك تم إنهاء العمل بالإعفاء من ضريبة الدخل المنصوص عليها بالقانون 10 لعام 1991 وتعديلاته والمرسوم 103 لعام 1952 وتعديلاته والمادة الخامسة من قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم 186 لعام 1985 وتعديلاته التي كانت تنص على أن يعفى من ضريبة دخل الأرباح بنسبة 50% من الأرباح السنوية الصافية الخاضعة للضريبة والناشئة عن استثمار المنشآت السياحية المحددة في قرار المجلس الأعلى للسياحة.

بالنسبة لإعفاء المشافي الخاصة فلقد كانت معفاة بموجب المرسوم التشريعي رقم 85 لعام 1949 مقابل العشر الصحي، ثم أخضعت للضريبة بموجب القانون رقم 24 لعام 2003 حيث أصبحت خاضعة للتكليف بضريبة الدخل وضريبة ريع العقارات والعرصات بعد مضي سنتين من تاريخ بدء استثمارها. وبعد صدور القانون 41 لعام 2005 تم إلغاء إعفاء المشافي الخاصة وأصبحت تخضع لضريبة الدخل المقطوع وضريبة ريع العقارات والعرصات اعتباراً من تاريخ بدء استثمارها. ومن ثم أعيدت للتكليف في فئة الأرباح الحقيقية اعتباراً من عام 2010 كما أوردنا سابقاً.

2- الإعفاءات الواردة بموجب تعليمات لاحقة:

- **منح حسم ضريبي مقداره درجتان إضافة لما هو منصوص عليه بالفقرات (أ و ب و ج) من المادة 5 من المرسوم التشريعي لرقم 51 لعام 2006 لكل من المشاريع الصناعية المشملة بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم 8 لعام 2007 في المدن الصناعية (حسياء ودير الزور)، أما باقي المشاريع الصناعية الأخرى المرخصة وفقا لهذا المرسوم فتمنح الحسم الضريبي وفقا لأسس محددة واردة بنص القرار[40].**

بالنشاط ضمن المناطق الحرة لتبرز أمام السلطات المحلية الرسمية ولازال الإعفاء ساريا لعدم إلغائه بموجب قانون الدخل رقم 24 لعام 2003.

[38] - تنص المادة على مايلي :
- تعفى جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية وغيرها من التكاليف.
- مدن الملاهي وجميع الحفلات الفنية الراقصة – التمثيلية – السينمائية – الرياضية – الغنائية – الحفلات الشعبية – عرض الأزياء عن مدة استثمارها خلال فترة إقامة المعرض.
- يعفى العارضون من جميع ضرائب التمتع وريع العقارات والدخل وكافة الرسوم البلدية على اختلاف أنواعها التي تترتب على منشآت العارضين ومبيعاتهم المسلمة ضمن مدينة المعرض وأرباحهم منها، ويعفى البائعون في مدينته خلال مدة إقامته من ضرائب الدخل والتمتع ورسم الحراسة ورسوم البلدية عن أعمالهم في مدينة المعارض .

[39] - المادة /9/ من القانون رقم 34 تاريخ 2004/7/18 .

[40] - القرار الوزاري رقم 129 تاريخ 2007/12/13 / رئاسة مجلس الوزراء .

- اعتبار الجمعيات الخيرية ليست من الجهات المعددة بالقانون 60 لعام 2004 وبالتالي ليست ملزمة باقتطاع الضرائب على المتعاملين معها[41].
- إعفاء من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية المشاريع التي يتم تشميلها وفقاً المراسيم التشريعية (رقم 8 لعام 2007 وقانون رقم 15 لعام 2008 المتعلق بالتطوير والاستثمار العقاري وقرار المجلس الأعلى للسياحة رقم 186 لعام 1985 بعد نفاذ المرسوم التشريعي رقم 54 تاريخ 2009/9/10، والمقامة في محافظات دير الزور والحسكة والرقة لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء الاستثمار بما في ذلك مشاريع النقل الداخلي فقط[42].
- إعفاء الشركات الهندسية الاستشارية المحدثة وفق القرار رقم 11 تاريخ 2009/2/2 حسم ضريبي قدره درجتان من معدلات الضريبة المحددة بموجب المادة 16 من القانون 24 لعام 2003 والمعدلة بالمرسوم رقم 51 لعام 2006 لمدة خمس سنوات من تاريخ إنشائها[43].
- الاستثناء من استيفاء سلفه على ضريبة الدخل من قبل الأمانات الجمركية وتشمل المستوردين من فئة المشاريع المشمولة بقانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 وتعديلاته والمؤسسات الصناعية المشمولة بأحكام المرسوم 103 لعام 1952 خلال فترة الإعفاء والمنشآت السياحية المشمولة بأحكام القرار 186 لعام 1985 والآلات الصناعية المستوردة لصالح المنشآت الصناعية المرخصة أصولا والشركات المساهمة التي طرحت أكثر من 50% من أسهمها على الاكتتاب العام والمستوردون الذين يستوردون مواد لصالح العقود المبرمة مع القطاع العام والتعاوني والمشترك والشركات الأجنبية[44].

3- الإعفاءات الواردة بنصوص خاصة[45]:

وهي عبارة عن إعفاءات صادرة بمراسيم تشريعية قديمة بدءا من عام 1953 وتخص المنظمات الدولية والبعثات السورية والدبلوماسية والجيش والجوامع والكنائس وبعض الإعلانات والخط الحديدي الحجازي والجمعيات التعاونية وشركة الطيران السورية ومشروع سد الفرات والمساكن الشعبية والهبات والتبرعات الواردة إلى القطر والحاصلات الزراعية المصدرة للجيش العراقي المرابط في الأردن والتبرعات والمستوردات الجارية لمصلحة المتضررين بالكوارث والاتحاد النسائي والمقاومة الفلسطينية وحزب البعث والمنظمات الشعبية ومصرف سورية المركزي وصندوق الدين العام وصندوق البلديات وأندية الطيران الشراعي والبلديات ومصلحة مياه الفيجة والمؤسسة العامة للتامين والمعاشات والهيئة العامة لتنفيذ المشاريع الصناعية والمؤسسة الاجتماعية العسكرية والصناديق التعاونية والودائع المصرفية وشهادات الاستثمار والمؤسسة العربية لضمان الاستثمار ومستشفى الأطفال بدمشق والمهرجانات الفنية وأموال اتحاد الجمهوريات العربية والجمعيات الفلاحية والخيرية وفندق الميريديان والشيراتون .....إلخ.

[41] - القرار رقم 2563 تاريخ 2010/12/26.
[42] - المرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2009 .
[43] - القرار رقم 12/م و تاريخ 2009/2/2 .
[44] - القرار رقم 2226 تاريخ 2005/8/27 المعدل بالقرار 1036 تاريخ 2008/3/6 .
[45] - رجال عبد الحليم – الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري – رسالة ماجستير في الاقتصاد إشراف الدكتور الياس نجمة جامعة دمشق – كلية الاقتصاد 2009 ص 15-16 .

ويمكننا من خلال ما تقدم أن نلاحظ أن هذه الإعفاءات تخل بمبدأ العدالة الضريبية والتوزيع العادل للعبء الضريبي، فهي سخية وكبيرة لأصحاب الدخول الكبيرة ولم تستخدم كأداة في توجيه المستثمرين نحو الاستثمارات طويلة الأجل التي تزيد من الناتج القومي وتؤدي إلى تقوية البنية الإنتاجية للاقتصاد الوطني بل أدت إلى اتجاه الاستثمارات نحو قطاع الخدمات والمضاربات وفوتت على الخزينة العامة موارد كبيرة منذ عام 1991 وحتى الآن، كما لجأت مختلف الإدارات والوزارات لدينا ولأسباب مبررة أحيانا وغير مقنعة أحيانا أخرى إلى إعداد تشريعات أجازت منح إعفاءات ضريبية متنوعة بحجة تشجيع النشاط الاستثماري، وقد اتسعت هذه الإعفاءات والتي استفاد منها بشكل أساسي الفئات الميسورة لتغطي أكثر من 50% من الناتج المحلي الإجمالي (إذا استبعدنا منه مداخيل الرسوم) وإن هذه الإعفاءات تشكل خرقا لمبدأ المساواة بين المواطنين وبالتالي ألقت على كاهل المواطنين والنشاطات التي لا تستفيد من هذه الإعفاءات عبء التكليف الضريبي بكامله مما جعل الإحصاءات التي تتكلم عن العبء الضريبي في بلدنا المقدر ب 13% من الناتج المحلي الإجمالي ذات دلالة غير واقعية وأنها غير صحيحة على صعيد الواقع الفردي والقطاعي[46].

وإنها في الحقيقة تفوق ذلك بكثير على من لم تشملهم تلك الإعفاءات علما بأن الواردات الضريبية تأتي أكثرها من القطاع العام بينما لا يؤدي القطاع الخاص سوى جزء يسير لا يتناسب مع حجمه في تكوين الناتج المحلي الإجمالي وتجدر الإشارة أنه رغم هذه الإعفاءات الكبيرة فإن تشريعنا الضريبي قد خلى تماما إلا بنسبة ضئيلة وحالات قليلة من الإعفاءات الشخصية والعائلية وإعفاءات الحد الأدنى من الدخل والتي تركز عليها جميع التشريعات الضريبية المعاصرة والعادلة، كما إن إعفاء 50000 ل س من الأرباح الواردة في المادة 20 من القانون رقم 24 لعام 2003 قد اقترن شرط الاستفادة منه بجملة من الشروط شبه المستحيلة في التعليمات التنفيذية للقانون 24 وهي خاضعة لقناعة مراقب الدخل ولجان الإدارة والفرض بمدى استحقاق المكلف لهذا الإعفاء.

وإن هذه الإعفاءات الضريبية على الصعيد الاقتصادي هي خروج عن القاعدة العامة في التكليف ولقد وجدت لمساعدة ودعم الأنشطة والمشاريع ذات الريعية والربحية الضعيفة أو تلك التي لا يرغب المستثمرون القيام بها بسبب ضخامة الأخطار أو صعوبات المكان.

إن الإعفاء الضريبي في كثير من الحالات قد منح للمشاريع ذات الريعية والربحية العالية، وكان يشكل عامل تشجيع للقيام بها تعويضا عن فقدان الشروط اللازمة والضرورية للاستثمار والتي كنا نستطيع إيجاد الحلول الملائمة لها بحيث يتم تشجيع الاستثمار دون التفريط بحقوق الخزينة العامة للدولة ودون اللجوء إلى الإعفاء الضريبي إلا وفق الحاجة. والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال: هل الإعفاء الضريبي هو الشرط الكافي لقرار الاستثمار؟ إذا كان الأمر هكذا فلماذا نجد أن الاستثمارات العربية والأجنبية التي تدفقت إلى سورية بعد إصدار قانون تشجيع الاستثمار رقم 10 لعام 1991 رغم إعفائها من الضرائب كانت ضعيفة، في الوقت الذي تتحمل فيه هذه الاستثمارات ضرائب بنسب عالية في بلدان أخرى مثل فرنسا[47].

إن الإعفاءات الضريبية في سوريا أدت إلى سوء توزيع في الدخل القومي وأضرت بالطبقة المتوسطة والفقيرة وضيعت موارد على الدولة ولم تحقق الاستثمار المنشود وأن أسباب ضعف

[46] - د . نجمة، الياس، محاضرة بعنوان السياسة المالية في سوريا، ندوة الثلاثاء الاقتصادية تاريخ 2003/9/23 .
[47] - د نجمة ، الياس محاضرة بعنوان السياسة المالية في سوريا، مصدر سابق.

الاستثمار لدينا يتعلق بجملة من العوامل تتعلق بالإدارة والقضاء والبنى الهيكلية وتعقيدات التشريعات الضريبية وليس وجود ضريبة أو عدم وجودها وغير ذلك من أسباب معروفة لدى الباحثين. وعلى الرغم من أنه تم إلغاء بعض الإعفاءات ولاسيما إعفاءات قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 وذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 والنافذ بتاريخ 2007/1/1 إلا أن هذا الإلغاء جاء متأخرا وإن امتداد هذا الإعفاء منذ عام 1991 – 2007 فوت على الدولة موارد كبيرة وهي لا تنطلق من مبدأ استخدام الإعفاء من اجل توجيه الاستثمارات الوجهة الصحيحة كأن تتجه الاستثمارات إلى القطاعات الإنتاجية والاستثمارات طويلة الأجل بل جاءت الإعفاءات عامة ولا تخدم عملية التنمية المتوازنة على المستوى البعيد.

معدلات الضريبة:

تطرح الضريبة على الأرباح الصافية بحسب النسب التالية وفقا للمادة 16 من قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام /2003/ كمايلي:

10% عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى 200000 ل س.

15% عن جزء من الربح الصافي الذي يتجاوز 200000 ل س وحتى 400000 ل س.

20% عن جزء من الربح الصافي الذي يتجاوز 400000 ل س وحتى 700000 ل س.

23% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 700000 ل س وحتى 1000000 ل س.

26% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 1000000 ل س وحتى 2000000 ل س.

29% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 2000000 ل س وحتى 3000000 ل س.

35% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 3000000 ل س.

ويعمل بهذه النسب للتكاليف الخاصة بالأعوام 2004 و2005 و2006، ومن ثم تم تعديل هذه المعدلات بموجب المادة 3 من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 الفقرة /أ/ من المادة لتصبح شرائح الأرباح كمايلي:

10% عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى 200000 ل س.

15% عن جزء من الربح الصافي الذي يتجاوز 200000 ل س وحتى 500000 ل س.

20% عن جزء من الربح الصافي الذي يتجاوز 500000 ل س وحتى 1000000 ل س.

24% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 1000000 ل س وحتى 3000000 ل س.

28% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 3000000 ل س.

ويعمل بهذه المعدلات فقط لتكاليف عام 2007 وما بعد.

وبالمقارنة مع معدلات المرسوم التشريعي رقم 20 لعام 1991 وكيفية توزيع هذه المعدلات. نلاحظ حجم التخفيض الكبير في نسب الضريبة لاسيما على الأرباح التي تتجاوز 3000000 ل س فما فوق وهذا

يعكس عدم عدالة هذه النسب التي جاءت لتعطي ميزات إضافية لأصحاب الدخول المرتفعة. كما نلاحظ من خلال الشرائح والمعدلات الضريبية الواردة في القانون 24 لعام 2003 والمرسوم 51 لعام 2006 نجد انه كلما ارتفع الربح زادت نسبة التخفيض للضريبة وكان يجب استخدام الضريبة وإتباع نسب التصاعد الضريبي كأحد أدوات السياسة المالية لمعالجة التضخم غيرها من المشكلات الاقتصادية لما لذلك من أثر كبير على التنمية الاقتصادية باعتبار سورية تعاني من التضخم، وليس العمل على خفض النسب الضريبية بهذا الشكل الكبير خصوصا على الدخول العالية. وبدلاً من أن يعالج النظام الضريبي مشكلة التضخم ويعيد التوازن إلى الحياة الاقتصادية يأتي ليزيد التفاوت الطبقي ويخل بمبدأ العدالة الضريبية وهذا غير مبرر اقتصادياً ولا اجتماعياً ويشكل عامل استرضاء لأصحاب الدخول الكبيرة.

معدلات الضريبة الصادرة بنصوص خاصة:

جدول رقم (1) معدلات الضريبة الصادرة بنصوص خاصة

الضريبة	المعدل	المادة
ضريبة أرباح المصارف الخاصة	25% وحيد	المادة رقم /25/ من القانون رقم 28 تاريخ 2001/4/16 وهي شاملة للمجهود الحربي.
ضريبة أرباح شركات التأمين	%5	المادة /42/ من المرسوم التشريعي رقم 43 تاريخ 2005/5/6 دون إضافات عدا الإدارة المحلية.
شركات التأمين التي تزيد نسبة الاكتتاب العام على أسهمها على 50%	%14	المرسوم التشريعي رقم 51/لعام 2006.
ضريبة أرباح وشركات ومكاتب الصرافة	25% معدل وحيد	أحكام المادة 24 من القانون 24 تاريخ 2006/4/24 الناظم لشركات ومكاتب الصرافة في سوريا.
ضريبة أرباح الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة 50% للقطاعين الخاص والمشترك	%15 %14	بموجب المادة 7 من القانون 60 تاريخ 2004/12/30 عدلت بموجب المادة 3 من المرسوم التشريعي 51 لعام 2006.
الشركات المساهمة الصناعية والشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة التي تتجاوز قيمة الآلات المستخدمة فيها للعمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين ليرة سورية حسب التقدير المالي المعتمد في استيفاء ضريبة ريع العقارات والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشترك.	%25 %22	بموجب المادة 7 من القانون 60 تاريخ 2004/12/30بما فيها الإضافات عدا الإدارة المحلية. عدلت بموجب المادة 3 من المرسوم التشريعي 51 لعام 2006.
جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح	28% بما فيها جميع	المادة /4/ من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.

الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز.	الإضافات	
المنشآت المقامة في المناطق النائية التي يتم تحديدها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية.	تخفيض درجتين من كل من النسب من كل شريحة	المادة /5/ من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.
المنشآت الصناعية التي تستخدم 25 عاملا أو أكثر مسجلين في التأمينات الاجتماعية أصولا.	تخفيض درجة واحدة من كل من النسب من كل شريحة	المادة /5/ من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.
المنشآت الصناعية التي تستخدم 75 عاملا فأكثر مسجلين في التأمينات الاجتماعية أصولا.	تخفيض درجتين من كل من النسب من كل شريحة	المادة /5/ من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.
المنشآت الصناعية التي تستخدم 150 عاملا فأكثر على أن يكون العمال مسجلين في التأمينات الاجتماعية أصولا.	تخفيض ثلاث درجات من كل من النسب من كل شريحة	المادة/5/ من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.
المنشآت الصناعية المقامة ضمن المدن الصناعية.	تخفيض درجة واحدة من كل من النسب من كل شريحة	المادة/5/ من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.
المنشآت الصناعية غير المشمولة بأحكام قانون الاستثمار والمقامة في المدن الصناعية وفي المناطق النائية وتستخدم أكثر من 150 عاملا.	تخفيض /6/ درجات من كل نسبة من كل شريحة	لمادة/5/ من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.
ضريبة المنشآت السياحية[48].	2.5% لقاء ضريبة الدخل 0.5% لقاء ضريبة الرواتب والأجور	المادة 6 من المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 النافذ في 2007/1/1.
ضريبة موزعي مادة التبغ.	2.5بالألف من قيمة استجرار التبغ الوطني والمستورد وتقتطع الضريبة من قبل المؤسسة العامة للتبغ.	المادة 19 من المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1 وتطبق اعتبارا من 2007/1/1.

48 - يجب الانتباه هنا أن المكلف المشمول بهذه الضريبة يقدم بيانه في أول كل شهر ويضع في بيانه رقم عمله عن الشهر، وهذا الرقم يحدده المكلف دون وجود ما يثبت صحة هذا الرقم من عدمه وعلى أساس هذا الرقم يقوم موظف المالية باقتطاع النسب السابقة الذكر، علما أن هذه النسب منخفضة نسبيا، إضافة إلى أن رقم العمل ليس حقيقيا.

يلاحظ من الجدول وجود معاملة تفضيلية للشركات سببها تشجيع إقامة هذا النوع من الشركات لتعود وتأخذ دورها الذي كانت عليه في الخمسينات عندما كانت فاعلة قبل مجيء التأمين، لما لهذه الشركات قدرة على جمع الأموال وإقامة مشاريع كبيرة تعود بالنفع على جميع المساهمين وعلى الاقتصاد الوطني وليس فقط على أصحاب الأموال[49].

ولقد قامت وزارة المالية بإصدار المرسوم 61 الذي يتيح تحويل الشركات السورية من أشكالها الحالية (فردية أو عائلية أو غيرها) إلى شركات مساهمة ويعتبر هذا التشريع نقطة تحول أساسية في النظام الضريبي السوري من جهة وداعماً قوياً لقطاع الأوراق المالية لأنه سيؤدي إلى زيادة عدد الشركات المساهمة. ومع ذلك فقد مضت عدة سنوات على إصدار المرسوم ٦١ ونكاد لا نسمع إلا بعدد قليل من الشركات التي تحولت إلى شركات مساهمة بالرغم من أن الشركة توفر بموجب هذا التحول نسبة ٥٠ % زائد الإدارة المحلية إذا كانت الشركة مساهمة عامة، ونسبة تقارب ٢٥ % إذا كانت الشركة مساهمة خاصة. وإن محاولة تقدير أسباب عزوف الشركات العائلية عن التحول إلى شركات مساهمة تشير إلى عدة عوامل منها نقاط الضعف في نص القانون فيما يتعلق بالمسؤولية عن تقويم أصول الشركة والطابع لكن أهم هذه الأسباب تعود إلى التهرب الضريبي الذي يتلاشى مع التحول إلى شركة مساهمة وهذا ما يظهر أهمية الفساد وما قد يصل إليه من أرقام تضيع على خزينة الدولة وتسبب ضرراً للتنافسية والاستثمار وتنعكس على خوف المستثمرين من الاستثمار في السوق السوري إما لأنهم لا يرغبون بتزوير سجلاتهم المحاسبية وتحمل مخاطر كشف التزوير أو أنهم يخشون من التعامل في سوق بعيدة عن الشفافية يعتمد المنافسون فيها على التظليل والتهرب الضريبي[50].

ضريبة الدخل الناتجة عن تجارة العقارات

وفقاً للقانون /24/ لعام 2003 وبموجب المادة /21/ والمادة /22/ منه، تم التكليف بضريبة الدخل أرباح كل عملية بيع عقاري يقوم بها ممارسو مهنة الاتجار بالعقارات، وتفرض الضريبة بمعدل /5%/ على عمليات التنازل والتصرفات على العقارات مهما كان نوعها وسواء اشتمل على جزء من العقار أو كله ويتخذ كأساس في طرح الضريبة القيمة المالية القطعية للعقار أو لجزء منه المدونة في سجلات المالية والمعتمدة في طرح ضريبة ريع العقارات والعرصات. تم إنهاء العمل بهاتين المادتين بموجب القانون رقم /41/ تاريخ 2005/12/26 وأصبح تكليف ضريبة البيوع العقارية كمايلي:

1- العقارات المقدرة: تؤخذ نسب مئوية من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخذة أساسا في طرح الضريبة على ريع العقارات والعرصات.
2- العقارات غير المقدرة: يتم تقديرها أصولاً ومن ثم تحسب الضريبة وفق النسب الواردة في القانون سواء تم التسجيل لدى الجهات صاحبة الاختصاص أم لا.

[49] - الغندور، غسان، الإيرادات الضريبية ودورها في إيرادات الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير في الاقتصاد إشراف الدكتور علي كنعان، جامعة دمشق، 2009 ص 71.
[50] - د القاضي حسين، السياسة الضريبية في سورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادي الرابعة والعشرين، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، 2011/3/1، ص 16 .

جدول رقم (2) معدلات ضريبة البيوع العقارية

			معدلات الضريبة
السكني	1985 وما قبل		25%
	1986 وما بعد		15%
الأراضي	داخل التنظيم [51]	1985 وما قبل	30% تزداد بمعدل 10% عن كل سنة تملك إضافية والحد الأقصى للزيادة 100%
		1986 وما بعد	20% تزداد بمعدل 10% عن كل سنة تملك إضافية والحد الأقصى للزيادة 100%
	أراضي بعل	1985 وما قبل	10%
		1986 وما بعد	7%
	أراضي سقي	1985 وما قبل	15%
		1986ومابعد	10%
	أسطحه لا يسمح بالبناء عليها		25% و15%
التجاري	الملكية	رقبة انتفاع	30%
		رقبة	30% من القيمة المقدرة والناتج يضرب ب 5/2
		انتفاع	30% من القيمة المقدرة والناتج يضرب ب 5/3
		رقبة وانتفاع وفروغ	ضريبة تنازل حق الملكية + ضريبة تنازل حق الفروغ
	الإيجار (الفروغ)	محلات تجارية	30% في السنة الأولى للتملك تزداد بمعدل 30% والحد الأقصى 600%
		مكاتب	25% في السنة الأولى للتملك تزداد بمعدل 15% والحد الأقصى 300%
		مستودعات	20% في السنة الأولى للتملك تزداد بمعدل 10% والحد الأقصى 200%.
بموجب المادة 1 من المرسوم التشريعي 52 تاريخ 2006/10/1 والنافذ اعتباراً من 2007/1/1			
المنشآت الصناعية والخدمية			15% من القيمة المالية القطعية في السنة الأولى وتزداد بمعدل 10% عن كل سنة تملك والحد الأقصى 150%
المباقر والمداجن			10% عن السنة الأولى للتملك وتزداد بمعدل 7% عن كل سنة تملك والحد الأقصى 100%

[51] - عدلت هذه المادة بموجب المرسوم التشريعي رقم 52 تاريخ 2006/10/1 واعتبر نافذا من تاريخ 2007/1/1 ونص تعديل نسبة الضريبة على الأراضي داخل المخططات التنظيمية في المادة الثالثة منه كمايلي :
- تخفض الضريبة الواردة في البندين 1و2 أي الراضي الواقعة داخل المخططات التنظيمية المصدقة أصولا بمعدل 50% إذا ثبت عدم السماح بالبناء عليها.
- تخفض الضريبة الواردة في البندين 1و2 من الفقرة أ من المادة 1 من القانون 41 لعام 2005 الخاصة بالأراضي داخل المخططات التنظيمية المصدقة أصولا بمعدل 35% إذا كانت خارج مدن مراكز المحافظات.

المصدر: القانون رقم **41** لعام **2005**.

ويستثنى من هذه الضريبة عمليات نزع الملكية والاستيلاء للمنفعة العامة أو التحسين العقاري، والإعارة بين الأصول والفروع والأزواج فقط وبيوع الجهات العامة وبيوع الجمعيات الخيرية، وبيوع البعثات الدبلوماسية وتقديم العقار كحصة عينية لقاء مساهمة صاحب العقار بجزء من رأسمال الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن **50%** شريطة عدم تصرف مقدم الحصة العينية بأسهمه لقاء العقار خلال خمس سنوات.

ملاحظات على هذه الضريبة:

- إن استخدام القيمة المالية التخمينية أساس في طرح ضريبة الدخل الناتجة عن تجارة العقارات هو نقل العيوب والأخطاء الموجودة في القيمة المالية غير الحقيقية إلى ضريبة الدخل على العقارات وكان يجب إعادة تجديد هذه القيم التخمينية لأنها غير متناسبة مع الواقع وتعكس تباينات في الزمان والمكان وهذا ما سنشير إليه لاحقاً.
- إن اعتماد القيمة التخمينية يجعل هذه الضريبة بعيدة كل البعد عن العدالة الضريبية حيث أن القيمة المالية غير ثابتة، فهناك فروق في القيم المالية والسوقية للعقارات تختلف بين الريف والمدينة، ويدفعان ذات الضريبة هذا يؤدي إلى وجود خلل في توزيع العبء الضريبي، وبالتالي الاعتماد على القيم التخمينية أعطى أصحاب العقارات المرتفعة الثمن ورأس المال الكبير ميزات إضافية في حين حمل العقارات في الريف تكاليف إضافية وهذا انحياز واضح لصالح رأس المال مما فوت في الوقت نفسه موارد إضافية على الخزينة العامة وهذا مضر بالمكلفين والخزينة على حد سواء، لذلك من الأفضل إعادة النظر في قانون تجارة العقارات الجديد بشكل يجعلها أكثر عدالة.
- أن هذه الضريبة تعتمد على القيم التخمينية العائدة **1965**، ولكنها لا تعتمد على القيم الحقيقية، وبهذا فهي تحابي كل المتهربين من الضرائب وهذا يفسح المجال للجميع لممارسة المضاربات العقارية من خلال التخفيضات الضريبية التي أتاحها التطبيق الفعلي للقانون **41** تاريخ **2005/12/26** الصادر حول ضريبة أرباح العقارات. وما ينجم عنه من ارتفاع الأسعار وستكون لهذا القانون آثار سلبية لأنه حرر عملية البيع والشراء من كل قيد وهذا سيؤدي حسب تجارب البلدان إلى المضاربات العقارية (ففي ظل تدفق المال العربي إلينا بسبب ارتفاع أسعار البترول وبسبب زيادة دخول المغتربين في الخارج والأموال المرسلة التي تتجه بأغلبها للعقارات لذلك إذا حررنا البيوع العقارية **100%** من أي ضابط سوف يؤدي إلى دخول حالة المضاربات الكبيرة[52].

- ضريبة دخل غير المقيمين والأشخاص غير السوريين:

نصت المادة /**61**/ من القانون **24** لعام **2003** على خضوع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين سواء كان لهم فرع في سورية أم لا ومقاوليهم الثانويين غير السوريين عن الخدمات والأعمال غير

---

[52] - د نجمة الياس - الدعم تحديّات الواقع ومسؤولية القرار.

المنفذة لضريبة دخل عدلت هذه المعدلات بموجب المادة 9 من القانون رقم 60 لعام 2005 لتصبح على الشكل التالي:

- 3% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والاكساء لقاء ضريبة الدخل.
- 7% من مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية.
- 5% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى.

ويستثنى من ذلك الجهات المذكورة التي تقوم باستيراد البضائع لحسابها وبيعها في السوق المحلية، حيث تخضع لقانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003.

وبشكل عام يمكن إيراد أهم الملاحظات على ضريبة الأرباح الحقيقية:

1- اتبع المشرع أسلوب التصاعد في نسب الضريبة حسب الربح المعلن عنه ويمكن القول أن نظام التصاعد حتى يكون فعالا يجب أن يفرض على ضريبة موحدة تقع على الدخل الكلي (وذلك مراعاة لمبدأ الضريبة وفقا للمقدرة التكليفية للمكلف) وليس على ضرائب نوعية تصيب بعض مصادر الدخل مما يؤدي إلى الابتعاد عن المطلب الأول للتصاعد وهو العدالة الضريبية حيث أن صاحب الدخول المتعددة لا يصيبه من هذا التصاعد شيء بينما صاحب الدخل الوحيد هو الذي يصيبه التصاعد (مع الانتباه أنه أثناء تكليف مكلف الأرباح الحقيقية يتم إرسال كتاب إلى الدخل المقطوع لمعرفة فيما إذا كان مكلف ضمن فئة الدخل المقطوع عن نفس المهنة أو عن مهنة أخرى وفي هذه الحالة يتم جمع أرباح المهنتين ومن ثم تطبيق التصاعد الضريبي أو تحويل المهنة الأخرى من الدخل المقطوع إلى الأرباح الحقيقية باعتبارها تتبع المهنة ذات التصنيف الأعلى).
2- أن تخفيض التصاعد الضريبي من 35% إلى 28% لم يساهم في تحفيز النمو، حيث أن تخفيض التصاعد وإلغاء ضريبة التركات أدت إلى زيادة دخول الأغنياء.
3- حدد المشرع نسبة ضريبة الدخل على الشركات المساهمة بـ 14% وهذه النسبة هي أدنى من ضريبة الدخل على شريحة الرواتب والأجور التي تزيد عن 20 ألف ليرة سورية شهرياً والتي تبلغ 20% وهذا أمر غير معقول إذ لا يمكن أن تكون نسبة ضريبة الدخل الناتج عن رأس المال أدنى من نسبة ضريبة الدخل الناتج عن العمل، ولكن مؤخراً تم الاستدراك وتم إصدار المرسوم التشريعي رقم 42 لعام 2011، حيث أصبحت أعلى نسبة للرواتب والأجور هي 22% عن جزء الدخل الصافي الذي يتجاوز 75000 ل س. ولا تزال هذه النسب مرتفعة.
4- حاول المشرع الضريبي من خلال التعديلات التي أحدثها على النسب والشرائح بموجب القانون 51 لعام 2006 تحفيز الاستثمار حيث أصبحت 24% بعد أن كانت تصل إلى 90% حتى نهاية عام 1991 عن أرباح صافية قدرها مليون ليرة سورية، أما أرباح شركات الأموال على اختلافها تتراوح بين 14% و22% مع التخفيضات التحفيزية الأخرى، هذا إلى جانب الإعفاءات الواردة في القوانين. وذلك كله بهدف تمكين المستثمرين وإقامة وتوسيع المنشآت الصناعية والتجارية في القطر، وحول هذه النقطة يمكن أن نورد مايلي:

- هذه التخفيضات والإعفاءات لم تؤدي إلى زيادة الاستثمار في البلد لأنه بالأساس هناك تهرب ضريبي واسع، إضافة إلى أن تحفيز الاستثمار لا يكون فقط من خلال توفير تخفيضات وإعفاءات

كبيرة جدا حيث أن رأس المال لا يعتبر تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها سوى عامل من ضمن عوامل عديدة تقوده إلى الاستثمار ويصبح من اللازم الاهتمام بجميع هذه العوامل لهذا من المفروض عدم المبالغة في التخفيضات والإعفاءات، كما يتعين تحديد حجم هذه التخفيضات والإعفاءات انطلاقا من عدة مقاييس، بمعنى أنه ينبغي اختيار القطاع الاقتصادي الذي يعاني من نقص الإنتاج على ضوء حاجة البلد فقد تنتشر في البلد استثمارات غير ضرورية وأحيانا لها آثار سلبية مثل الاستثمارات في القطاع العقاري – المضاربات العقارية أو في القطاع السياحي في حين تترك الاستثمارات الزراعية والصناعية مثلا وهذا يؤدي إلى نتائج سيئة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية.

- **إن منح تخفيضات وإعفاءات مباشرة وغير مباشرة كسياسة تهدف إلى زيادة الاستثمارات الأجنبية في البلد تعتبر من السياسات الخطيرة وغير الفعالة على الأغلب (كما تشير الكثير من الإحصاءات والدراسات) فمن الناحية السياسية تؤدي برأي البعض إلى المس باستقلال البلد ومن الناحية الاقتصادية تؤدي إلى اختلال ميزان المدفوعات بسبب تحويل أرباح رؤوس الأموال بالعملة الصعبة إلى الخارج، كما أنها لا تراعي حاجات البلد الإنمائية بقدر ما تراعي مصلحتها بالربح بالدرجة الأولى[53].**

5- **هناك العديد من المطارح الضريبية غير مصنفة ضمن فئة الأرباح الحقيقية وهي مصنفة ضمن فئة الدخل المقطوع (مثلا تصنيف المهنة بقالية عادية بينما المكلف يمارس فيها تجارة الجملة والمفرق وتغلب على ممارسته تجارة الجملة) وهذا يؤدي إلى غياب الكثير من المطارح الضريبية وخضوعها لضريبة أقل ضمن فئة الدخل المقطوع ويعتبر هذا نوع من أنواع التهرب القانوني.**

6- **فيما يخص أسس التكليف بضريبة الأرباح الحقيقية يجب لفت النظر إلى أن المكلف والمحاسب القانوني يقدم ضمن بيانه الضريبي أرقام وهمية تخص رقم العمل والأرباح الصافية والنفقات باعتبار أن ثقافة التوثيق غير موجودة لدى المكلفين، يعمد مراقب الدخل إلى إتباع أسلوب التكليف المباشر القائم على تقدير قيمة رقم العمل وبالتالي الأرباح الصافية، وهذا يعني الابتعاد تماما عن استخدام القيم الحقيقية، إضافة إلى أن المراقب يجب عليه في كل سنة زيادة رقم العمل والأرباح الصافية عن السنة السابقة أو تثبيتها ولا يجوز له أبدا أن تكون منخفضة عن السنوات السابقة حيث أن هذا يعرضه للمساءلة القانونية، وبالتالي هنا لا يستطيع المراقب أن يأخذ بعين الاعتبار تعرض المكلف لنوع من الخسارة وتأثره بتقلبات السوق، وهذا يعكس عدم الثقة بين المكلف والإدارة المالية ، كما أن إتباع هذا الأسلوب في التكليف يؤدي إلى خسارة المالية لموارد إضافية وأيضاً دفع المكلف ضرائب إضافية. وفي النهاية ترفع هذه التقارير إلى المدققين ومن ثم لجان الإدارة أو الطعن يقومون بدورهم برفع هذه الضريبة أو تثبيتها مكتبيا بصورة غيابية ونادرا ما يتم تخفيضها، وهذا يعكس أيضا حالة من عدم الثقة بين مسؤولي الإدارة الضريبية ومراقبي الدخل وبالتالي الاعتماد دائماً على التقدير دون الإطلاع على الواقع الحقيقي مما يعرض فئة كبيرة من المكلفين للظلم والغبن.**

---

[53] - قسم الدراسات الاقتصادية، المركز الاستشاري للدراسات والتوثيق، دراسة مقارنة حول الاتجاهات الضريبية (لبنان – سوريا- الأردن – الكيان الصهيوني – أمريكا) بيروت 1994 ص 39-40 .

7- إن مساهمة القطاع الخاص في ضريبة دخل الأرباح الحقيقية منخفضة جدا كما تدل الدراسات ولا تتناسب مع حجم مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي ويرجع ذلك لأسباب عديدة في مقدمتها التهرب الضريبي الكبير، بالإضافة إلى وجود قطاع غير نظامي لا يخضع للضريبة.

8- حمل القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته القطاع العام لمعدل ضريبة يبلغ 28% وبالتالي فهو يخضع لأعلى الشرائح، بينما أخضع القطاع الخاص للشرائح الضريبية المختلفة، وهذا يعني أن المشرع قد حمل القطاع العام عبء ضريبي أكبر من العبء الضريبي المفروض على القطاع الخاص وبالتالي تكاليف إضافية مما يخل بمبدأ المنافسة الاقتصادية بين القطاعين العام والخاص.

9- ما حبذه الخبير البريطاني ستاوت عند نقده لهذه الضريبة وهو أن التكليف كان يجب أن يفرض على الوحدة العائلية بدلاً من فرضها على الأفراد تسهيلا لاحتساب الأعباء والإعفاءات على الدخل المحصل.

ب – ضريبة الدخل المقطوع:

يمكن تعريف هذه الضريبة بأنها الضريبة التي يكلف بها كل من يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة مكلفي دخل الأرباح الحقيقية وتقدر أرباحهم من قبل لجان بدائية و استئنافية وشرعية، هذه الزمرة من المكلفين كبيرة ومنتشرة ومتناثرة جغرافيا في أنحاء المدن والمحافظات والأرياف والحارات. تفرض هذه الضريبة على الأرباح السنوية الصافية للمكلف والتي تحدد كما جاء في ظل أحكام القانون رقم 24 لعام 2003 بطريقة التقدير من قبل لجان التصنيف البدائية و الاستئنافية المخصصة والمؤلفة بقرار من وزير المالية، كما أن المبالغ المحصلة من ضريبة الدخل المقطوع هي مبالغ ضئيلة جدا قياسا بحجم الفعاليات الاقتصادية الناجمة عنها ولم تزدد بشكل كبير منذ عام 2004 حتى عام 2010 رغم أن كثيرا من المهن العلمية كالأطباء والمحامون والمهندسون وغيرها من المهن تدخل ضمن هذه الزمرة الضريبية وأكثرهم من أصحاب الدخول العالية. ولقد حول القانون رقم 41 تكليف الجامعات و المشافي والمعاهد والمدارس الخاصة و المباقر و المداجن ومكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحية من ضريبة الأرباح الحقيقية إلى ضريبة الدخل المقطوع، ورغم أن هذه المنشآت تكون أرباحها عالية ولا تتناسب مع ضريبة الدخل المقطوع الأمر الذي فوت على الخزينة موارد كبيرة. وفي هذا خلل في تطبيق مبدأ العدالة الضريبية أي عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المواطنين وفقا لمقدرتهم التكليفية ويشكل سياسة ضريبية استرضائية لأصحاب الدخول الكبيرة غير مبررة اقتصاديا ولا اجتماعياً[54].

ويشكل عام يمكننا إبداء الملاحظات التالية على هذه الضريبة:

- أن إجراءات التكليف المتعلقة بهذه الضريبة أصبحت مطولة وبعيدة عن العدالة والواقع وذلك بسبب عدم زيارة اللجنة ميدانيا ومجتمعة للإطلاع على واقع عمل المكلف بصورة فعلية، حيث أسندت هذه المهمة إلى مراقب دخل منفرد سيوزع عليه العمل جغرافيا وهذا يقتضي منه زيارة مئات المكلفين وعشرات المهن الذين يتواجدون في الشارع الواحد وفروعه وجاداته وهو ليس بقادر إن يلم بشؤون هذه

[54] - د نجمة، الياس، المواطن وثلاثية الضرائب، جريدة الاقتصادية، شباط ،2008 .

المهن الكثيرة وهؤلاء المكلفين جميعا نظرا لأن تجواله سيكون يوميا وعلى مختلف هذه المهن ومكلفيها بصورة آنية وبالتالي فهو غير قادر على أن ينظم تقرير يمثل واقع عمل المكلف.

- هذه الضريبة في المرحلة الأساسية تعتمد على التقدير الشخصي وتدخل فيها المساومات كما تتأثر بشدة بشخصية مراقب الدخل وأعضاء اللجان.
- هذه الضريبة تتيح التهرب القانوني من الضرائب باعتبارها تعتمد على التقدير الجزافي وليس على القيم الحقيقة، وهي بذلك بعيدة عن تحقيق العدالة نتيجة عدم ترافقها مع أساسها القانوني وهو الربح المحقق سنويا لدى المكلف، حيث تنجز قرارات التكليف في فترة وجيزة دون الاعتماد على معلومات دقيقة وثابتة وأكيدة.
- هذه الضريبة بالرغم من أنها تفرض بالقياس إلى ربح المكلف سنة إجراء التصنيف إلا أنها تبقى ثابتة خلال سريانها في السنوات اللاحقة وهي تدر مبلغا سنوي ثابت للخزينة دون أن تؤدي أي دور في مكافحة التضخم أو دعم التنمية.
- تعتبر هذه الضريبة معقدة ومكلفة وجزئية لعدم تمكنها من تصنيف كافة مكلفيها كما يعتبر المكلفين انضمامهم لهذه الزمرة ميزة لهم وهذا ما يفسر محاولة العديد من مكلفي الأرباح الحقيقية تحويل تكليفهم إلى الدخل المقطوع لكي يحصلوا على ضريبة أقل.

وهكذا نجد أن هذه الضريبة أبعد ما تكون عن مطلب العدالة الضريبية ويجب إلغاء هذه الضريبة وتكوين ضريبة عامة على الدخل يراعى فيها الاعتماد على القيم الحقيقة والمقدرة التكليفية للمكلف.

وبالنتيجة فإن ضريبة المهن والحرف التجارية والصناعية وغير التجارية بنوعيها الحقيقية والمقطوعة هي الأولى في دعم الإيرادات الضريبية، خاصة ضريبة الأرباح الحقيقية فهي الضريبة الأساسية التي تقتطع من أصحاب الدخول العالية.

وتبلغ حصيلة ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية لعام 2010 وفقاً لأرقام الموازنة التقديرية مبلغ /144700/ مليون ليرة سورية بنسبة 52% من إجمالي الضرائب والرسوم ونسبة 19.2% من إجمالي إيرادات الدولة[55].

كما ويجب لفت الانتباه إلى أن نسبة مساهمة ضرائب دخل الشركات النفطية في مجمل ضرائب دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية قد وصل أحيانا إلى /78.9%/ في عام 2001 وهذا الرقم يخفي وراءه مشكلة خطيرة وهي عدم قدرة الحكومة على تحصيل إيرادات كافية لتغطية التزاماتها مما جعلها تعتمد على النفط كمصدر سهل لتأمين هذه الإيرادات، وبالتالي فإن انخفاض الثروة النفطية سوف يؤدي إلى انخفاض هائل في حصيلة إجمالي الضرائب والرسوم على اعتبار أن ضرائب دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من أهم الضرائب من حيث كمية تمويل الموازنة العامة للدولة ومع ذلك نجد أن حوالي نصفها من الشركات النفطية شوه قرار إخضاع شركات النفط للضريبة التحقيق والتحصيل الضريبي منذ عام 1986 وحتى الوقت الحاضر[56]. وبالرغم من بساطة تقديرا الإيرادات النفطية بالمقارنة بغيرها من الإيرادات

[55] - الموازنة العامة للدولة لعام 2010 – وزارة المالية، النسب حسبت من قبل الباحثة .
[56] - الغندور، غسان – الإيرادات الضريبية في سورية ومساهمتها في إيرادات الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير في الاقتصاد إشراف الدكتور علي كنعان كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2009 ص 77 .

فإن تقديرات الخطة الخمسية العاشرة للدولة كانت الوصول إلى معدل 8 % من الناتج المحلي الإجمالي بحلول ٢٠١٠ لكنها لم تصل إلا ٧,٥ % في نهاية ٢٠٠٨، والدلائل تشير إلى استمرار الانخفاض[57].

– ضرائب الدخل الناتج عن العمل:

أ- ضريبة الرواتب والأجور:

تعتبر هذه الضريبة إحدى الضرائب النوعية على الدخل وتقتطع من المنبع وتتسم بالطابع الشخصي وهي من أيسر الضرائب تحصيلا ويصعب التهرب منها، وهي أقرب الضرائب إلى العدالة فالمكلف بها شخص محدد تطبق عليه كافة الإعفاءات والتنزيلات التي يستحقها.

ولقد شرعت هذه الضريبة ونظمت أصول طرحها بموجب عدة مراسيم تشريعية وقوانين أولها المرسوم التشريعي رقم /85/ لعام 1949 وتخضع الآن لقانون الدخل رقم /24/ لعام 2003. والذي عدل بموجب المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009 والذي أصبح فيه الحد الأدنى المعفى من الضريبة /6010/ ل س شهريا كما تم تعديل المعدلات الضريبية وآخر تعديل جرى على هذه الضريبة هو بموجب المرسوم التشريعي رقم 42 لعام 2011 حيث شمل التعديل الحد الأدنى المعفى الذي أصبح /10000/ ل س شهرياً إضافة إلى تعديل المعدلات الضريبية. والتي أصبحت كالتالي:

جدول رقم (3) معدلات ضريبة الرواتب و الأجور في سورية وفقا للمرسوم التشريعي رقم 42 لعام 2011

الشريحة	نسب الضريبة
1-10000	إعفاء
10001-15000	%5
15001-20000	%7
20001-25000	%9
25001-30000	%11
30001-38000	%13
38001-50000	%16
50001-75000	%19
ما يتجاوز 75000	%22

المصدر: المرسوم التشريعي رقم 42 لعام 20011.

تطرح ضريبة الرواتب والأجور على شخص يتقاضى راتبا أو أجرة أو تعويضا من خزينة خاصة إذا كان مقيما في الجمهورية العربية السورية ومن خزينة عامة إذا كان مقيما في الجمهورية العربية السورية أو في الخارج. ويعفى منها:

[57] - د القاضي حسين، السياسة الضريبية في سورية، مرجع يبق ذكره، ص 24 .

1- السفراء المعتمدون في الجمهورية العربية السورية وغيرهم من رجال السلك السياسي والقناصل ورجال السلك القنصلي وموظفوهم من الأجانب بشرط المعاملة بالمثل ولا يتناول هذا الإعفاء سوى ما يتقاضونه عن الأعمال المتعلقة بوظائفهم.

2- العسكريون التابعون للقوات المسلحة وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء

3- القائمون على المساجد والكنائس.

4- العاملون المحليون المستخدمون في البيئات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.

5- معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها وتعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة.

6- التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل.

7- أجور الخدم في المنازل الخاصة.

8- المنح النقدية التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية.

وقد تم تحديد ضريبة الرواتب والأجور على المنشآت السياحية بموجب المادة 6 من المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1 كمايلي:

- **تستوفى ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بنسبة محددة من رقم العمل الإجمالي من المنشآت السياحية الآتية:**

9- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة الأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيفات وزارة السياحة.

10- الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.

11- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة.

- **تحديد نسبة الضريبة الواجب تأديتها من رقم العمل الإجمالي كمايلي:**

2.5% من رقم العمل ضريبة دخل.

0.5% ضريبة رواتب وأجور.

وتبلغ حصيلة هذه الضريبة في عام 2010 مبلغ /9000 / مليون ليرة سورية وتشكل ما نسبته 3.2% من إجمالي الضرائب والرسوم ونسبة 1.2% من إجمالي إيرادات الموازنة[58].

ملاحظات على هذه الضريبة:

- **بالمقارنة مع النسب والشرائح المعمول بها حسب القانون القديم[59] نجد أن المشرع رفع مقدار الشريحة أربعة أضعاف لما كانت عليه في السابق وحافظ على التصاعد بالمعدلات والنسب ولكن بنسب وشرائح جديدة مع تخفيض الفرق بين النسب في الشرائح الأولى وزيادتها بشكل كبير في الشريحة**

[58] - الموازنة العامة للدولة 2010 – وزارة المالية – الأرقام تقديرية والنسب من إعداد الباحثة استنادا لأرقام الموازنة.
[59] - المرسوم 45 لعام 1968 والقرار 1174 تاريخ 1957 .

الأخيرة حتى لا يفقد التصاعد قيمته ورفع الحد الأدنى المعفى إلى 10000ل س من أجل رفع مستوى الدخل وتحقيق العدالة الضريبية المنشودة، وبذلك يكون قد أعفى عند التعيين موظفي الفئتين الثالثة والخامسة بشكل كلي وغالبية موظفي الفئتين الثانية والرابعة، في حين أخضع موظفي الفئة الأولى (فئة التحصيل العلمي) للضريبة ولكن بنسب أقل بعشرة أضعاف تقريباً، وسعى المشرع من وراء ذلك لتحقيق العدالة الضريبية فنجح في تحقيق الشعور بالعدالة ولكن شعور المكلف بتخفيض الضريبة لم يدم بسبب ارتفاع الأسعار للمواد الأولية وآثاره والذي أفقد التخفيض قيمته الحقيقية، مع الإشارة إلى شعور الأفراد بثقل العبء الضريبي وضعف العدالة عندما يرتفع الدخل بنسب مساوية لارتفاع الأسعار[60].

- **تعتبر ضريبة الرواتب والأجور ضريبة غير عادلة، وبمقارنتها في سورية مع معظم دول العالم سواء التي طبقت الضريبة الموحدة أو التي لاتزال تطبق الضرائب النوعية على الدخل نجد أن هذه الضريبة تنقصها العدالة لأنها لا تراعي مطلقا ظروف ذوي الدخل المحدود بل هي عامل مساعد على تدني مستوى دخلهم إلى أقل من الحد الأدنى المطلوب، ففي الأردن على سبيل المثال معدلات الضريبة على الدخل هي نفس معدلات الضريبة على الأشخاص الطبيعيين كونها تطبق الضريبة الموحدة على الدخل بعد تجميع الدخول وتنزيل الإعفاءات فالعامل الذي يبلغ دخله 6500 دينار أي ما يعادل 470000 ل س لا يترتب عليه أي ضريبة على الدخل[61].**

- **إن الحد الأدنى المعفى من الضريبة هو 10000 ل س ونسبة الضريبة على الدخل فوق 75000 ل س هي 22% وهي نسب غير عادلة، لذلك لا بد من رفع الحد الأدنى المعفى مع التغير في معدل التضخم بحيث يعفى الحد الضروري للحياة، كما أن الإعفاءات العائلية هي إعفاءات متواضعة جداً لذلك لابدّ من إعادة النظر بهذه الإعفاءات وذلك لتقريب الضريبة من التشخيص الحقيقي. ولقد وجدت إحدى الدراسات[62] أن مستوى الدخل الضروري لتلبية احتياجات الإنسان السوري الغذائية وغير الغذائية /22063/ ل س في الشهر وهو ما يسمى بالحد الأدنى للدخل، أو خط الفقر المطلق حسب الدخل، وهذا يدل أن الحد الأدنى المعفى من الرواتب لا يغطي الحاجات الأساسية للأسرة السورية، لذلك لا بد من زيادة الرواتب والأجور وزيادة الحد الأدنى المعفى بما يتناسب مع الحد الأدنى للدخل.**

- **وجود تهرب ضريبي كبير من هذه الضريبة في القطاع الخاص، فهو لا يدفع إلا جزء ضئيل مما هو مفروض عليه حسابياً، وهو لا يعترف بالحد الأدنى لأجور عماله هذا إذا ما اعترف بوجودهم أصلا بالرغم من كل الجهود المبذولة من وزارة المالية في سورية لكشف ومتابعة تحققات ضريبة الرواتب والأجور للقطاع الخاص المتهرب من الضريبة.**

[60] - نعوش صباح، الضرائب في الدول العربية – المركز الثقافي العربي، بيروت ص 160.

[61] - رجال، عبد الحليم، الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري، مرجع سبق ذكره .ص 54 .

[62] - د جميل قدري ، التعددية الاقتصادية في ظل التطورات الحديثة ، ندوة الثلاثاء الاقتصادية ، جمعية العلوم الاقتصادية ، دمشق ، 2009 .

ضريبة الدخل الناتج عن رأس المال:

أ- ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

نظمت هذه الضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003، وهي ضريبة نوعية ومباشرة إذ تفرض على الإيراد الإجمالي لا الصافي كما أنها عينية تفرض على إيراد الثروة المنقولة دون الأخذ بعين الاعتبار شخصية المكلف وقدرته على الدفع وليس ثمة تنزيلات على الأعباء العائلية.

تفرض هذه الضريبة وحسب نص المادة /83/ من قانون الدخل رقم 24 لعام 2003 على الأسهم والسندات وكافة الأوراق المالية التي تطرحها المؤسسات السورية على اختلاف أنواعها أو المؤسسات الأجنبية القائمة في سورية وكذلك الديون التأمينية والودائع النقدية والحسابات الجارية، وتتناول الضريبة مختلف الإيرادات الناتجة عن هذه الأموال وأرباحها وفوائدها وعائداتها وجوائز السحب (اليانصيب) والتسديد وغيرها، وهي ضريبة نسبية مقدرة بـ 7.5% من الإيراد وتساهم هذه الضريبة في تمويل الموازنة العامة للدولة بشكل ضئيل ومحدود، ولا بد من الإشارة إلى أن القانون 24 لعام 2003 لم يغير كثيرا في هذه الضريبة عما كانت عليه في المرسوم 85 لعام 1949 سوى ما جاء في المادتين 104 و105 المعدلة بالقانون 60 لعام 2004 المادة 11) حيث تم اقتطاع جوائز أوراق اليانصيب التي تزيد عن مليون ليرة سورية [63] وكذلك تكليف 20% من فوائد الأموال الآتية من شهادات الاستثمار والمبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف في الجمهورية العربية السورية وليس العامة فقط، أما معدل الضريبة فقد بقي كما كان 7.5% ولكنها أصبحت شاملة للمجهود الحربي.

ويلاحظ على هذه الضريبة مايلي:

- **أن هذه الضريبة من أقل الضرائب أهمية بالنسبة إلى الضرائب على الدخل من حيث مقدار التمويل في الموازنة العامة للدولة، حيث بلغت نسبتها في عام 2007 من إجمالي الضرائب والرسوم 0.24% فقط ومن إجمالي إيرادات الدولة 0.08%، كما بلغت نسبتها من إجمالي ضرائب الدخل 0.37%، ويعود السبب في تدني حصيلتها في عام 2007 وما قبل إلى مجموعة من الأسباب أهما عدم وجود سوق أوراق مالية والحكومة لا تطرح سندات دين عام على الجمهور، إضافة إلى عدم كفاءة الإدارة الضريبية وغياب نظم المعلوماتية.**
- **نلاحظ ارتفاع قيمة هذه الضريبة ابتداء من عام 2008 وما بعد حيث بلغت نسبتها من ضرائب الدخل 0.66% ومن إجمالي الضرائب والرسوم 0.38% ومن إجمالي إيرادات الموازنة 0.14%، كما بلغت نسبتها في عام 2010 من ضرائب الدخل 0.96% ومن الضرائب والرسوم 0.54% ومن إيرادات الموازنة 0.19% ويعود السبب في هذا الارتفاع هو إحداث سوق للأوراق المالية في سورية[64].**
- **إيراداتها ضئيلة جداً ومساهمتها في تمويل الموازنة العامة منخفض جداً، بالرغم من أن لها مردود كبير جدا في الدول المتقدمة.**

---

[63] - جوائز أوراق اليانصيب الصادرة عن جهات أخرى غير المؤسسة العامة للمعارض فهي تخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة مهما كانت قيمتها .

[64] - النسب محسوبة من قبل الباحثة استنادا إلى أرقام الموازنات العامة للدولة 2007-2008-2009-2010 .

- تعديل معدل هذه الضريبة البالغ 7.5% نظرا لكونه منخفض جدا بالمقارنة بمعدلات ضرائب الدخل الأخرى، حيث أن تعديلها يمكن أن يستخدم كأداة في يد الدولة للتأثير على قرارات الاستثمار وتشجيع المدخرين على تحويل أموالهم للاستثمار وتشغيلها ضمن أنشطة أكثر فعالية ومردوداً (كما أوصى بذلك خبراء صندوق النقد الدولي عند دراستهم لهذه الضريبة)[65].

ب- ضريبة ريع العقارات:

يعود أصول فرض هذه الضريبة إلى القانون رقم 178 تاريخ 1945/5/16 وتعديلاته والذي يقضي بفرض ضريبة سنوية على ريع العقارات الواقعة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية ،ثم تم تعديل القانون 178 بالقانون رقم 15 لعام 1995، ومن ثم المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006، حيث تفرض ضريبة سنوية على ملكية العقار ويعد ريع العقار المقدر أساس لحساب الضريبة، ولقد اعتبرت هذه الضريبة من ضمن ضرائب رأس المال ضمن التشريعات الضريبية ولكن نظرا لكونها ضريبة على الريع أي على دخل اعتبرناها من ضمن ضرائب الدخل. وتخضع لهذه الضريبة جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها سواء كانت تامة البناء أو على الهيكل، والمقسم الذي لا تتجاوز مساحته ألف متر من الأراضي المتصلة بهذه الإنشاءات، وكذلك الأراضي والأسطح~ المستعملة لأغراض تجارية أو مهنية أو خدمية أو صناعية أو إعلامية. ويعفى من هذه الضريبة بشكل دائم وفقا للمادة 2 من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006:

- الأملاك العامة وعقارات الجهات ذات الطابع الإداري غير المؤجرة والمؤسسات والبلديات والأحزاب والمنظمات الشعبية والنقابات المهنية.
- العقارات المعدة لحفظ الحاصلات والآلات والأدوات الزراعية ولإيواء المواشي.
- الإنشاءات المعدة لسكن مالكي الأراضي الزراعية أو مستثمريها أو العمال الزراعيين على ألا تكون هذه العقارات مؤجرة وأن تكون واقعة في المزرعة أو في الأراضي المستثمرة.
- العقارات المعدة للسكن أو لغايات زراعية في القرى التي ليس فيها مركز بلدية.
- الأماكن المخصصة لتربية الخيول ودود القز وأبراج الحمام.
- العقارات التي تملكها الهيئات والجمعيات الخيرية واتحاداتها المرخصة أصولا شرط ألا تكون مستأجرة.
- عقارات الدول الأجنبية المخصصة لسكن ممثليها السياسيين أو القنصليين أو لدوائرهم بشرط المعاملة بالمثل.
- العقارات غير المؤجرة والمخصصة لممارسة الشعائر الدينية أو أديرة أو معاهد أو مدارس شرعية.
- العقارات المعفاة بموجب معاهدات واتفاقات دولية.
- عقارات صندوق الدين العام.

ويعفى إعفاء مؤقت:

- المؤسسات الصناعية (لمدة ست سنواتى من تاريخ ترخيصها وفق المرسوم 103 لعام 1952).
- المنشآت السياحية (مالكي الفنادق من المستوى الدولي ومستثمريها التي ترخص وتنشأ في سوريا تعفى من جميع الضرائب والرسوم لمدة سبع سنوات من تاريخ استثمارها، ويعفى مالكو الفنادق من

[65] - ريم جودت يعقوب آغا، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام، إشراف د الياس نجمة، مرجع سبق ذكره، ص 49.

الدرجتين الممتازة والأولى والمطاعم والملاهي المستثمرة ضمنها ومستثمروها من جميع الضرائب والرسوم لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء الاستثمار).
ولقد حصل تعديل بموجب المرسوم رقم 51 لعام 2006 النافذ من تاريخ 2007/1/1 حيث أخضعت جميع المنشآت السالفة الذكر لضريبة دخل الأرباح (كما شرحناها سابقا في ضريبة الأرباح الحقيقية) وبقيت معفاة من ضريبة ريع العقارات بشكل مؤقت.

- الجمعيات التعاونية السكنية والمساكن الشعبية:

الجمعيات السكنية لمدة سبع سنوات للمساكن التي لا تزيد مساحتها عن 130م2
المساكن الشعبية لمدة خمس سنوات من السنة التي تلي تاريخ انتهاء إنشائها.

يكلف بهذه الضريبة المالك سواء أكان طبيعيا أم اعتباريا المنتفع بالعقار حسب قيود السجل العقاري وتقدر قيمة العقارات وتحدد ريعها السنوي من قبل لجنة مختصة بالاستناد إلى العوامل المؤدية إلى تحديدها ومنها ميزات الموقع والمساحة وأنواع مواد البناء والتقسيمات وغيرها من العوامل. ويعاد تقدير قيم العقارات عند إفراز العقار أو في حال دمج العقار مع عقارات أخرى أو تبدل الأوصاف الأساسية للعقار أو دخول العقار ضمن المخطط التنظيمي المصدق أو تبدل صفة استعمال العقار أو بناء على طلب المؤجر أو المستأجر إذا كان آخر تقدير مالي لها ثلاث سنوات، وإذا طرأ تعديل على قيمة العقار في الحي أو القرية أو المدينة نقص أو زيادة تتجاوز 25%.

أساس التكليف في هذه الضريبة هو ريع العقار المقدر ولقد جرى أول تقدير عام للعقارات فعلياً في سوريا عام 1965 وجرى عليه زيادات غير ذات قيمة في النسب في السبعينات والثمانينات والتسعينات، وهذا يعني أن قيم العقارات المالية الموجودة في سجلات الدوائر المالية هي القيم الفعلية التي كانت فعلاً في عام 1965، أما الآن وبسبب الفرق الكبير في الأسعار عما كان عليه الحال في السنوات الماضية أصبحت هذه القيم تخمينية افتراضية لا تعبر الواقع الفعلي للقيم الحقيقية، وباعتبار أن قيمة العقارات حاليا زادت أكثر من مائتي ضعف من تاريخ 1965 ونحن حتى الآن نعتمد في تقييم المال الخاضع للضريبة على القيم التخمينية القديمة كأساس قانوني في حساب العديد من الضرائب والرسوم والريوع والأرباح وهذا يؤدي إلى خسارة خزينة الدولة للكثير من الأموال بسبب عدم الاعتماد على القيم الحقيقية في حساب الضرائب، لذلك لا بد من إجراء تقييم عام للعقارات يعتمد على القيم الحقيقية كما هو متبع في أكثر البلدان لمراعاة الزيادة في الأسعار ومعدلات التضخم، مع ضرورة العمل على إعادة النظر بالنسب المطبقة لتصبح ملائمة للقيم الحقيقية.

معدلات ضريبة ريع العقارات:

حددت المادة 16 من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006 نسب ضريبة ريع العقارات على أساس بدل إيجار العقار أو مجموع بدلات إيجار العقارات التي تعود لمكلف واحد في الأراضي السورية باستثناء عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة (بما فيها رسم الحراسة وإضافات الدفاع الوطني وحصة البلدية ورسوم المدارس) كمايلي:

- 14% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز 1750 ل س.
- 16% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز 1750 ل س وحتى 2000 ل س.
- 20% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز 2000 ل س وحتى 5000 ل س.

- 30% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز 5000 ل س وحتى 10000 ل س.
- 40% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز 10000 ل س وحتى 15000 ل س.
- 50% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز 15000 ل س وحتى 20000 ل س.
- 60% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز 20000 ل س.

أما عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة فتخضع للنسب التالية:

- 14% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز 2000 ل س.
- 17.5% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز 2000 ل س وحتى 6000 ل س.
- 23% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز 6000 ل س وحتى 10000 ل س.
- 29% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز 10000 ل س وحتى 20000 ل س.
- 38% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز 20000 ل س.

هذا وتعتبر ضريبة ريع العقارات ضريبة سنوية تحقق في بداية كل سنة ميلادية استناداً للتقدير المالي النافذ.

هذا وتتميز موارد هذه الضريبة أنها شبه معدومة كما أنها تتميز باختلال كبير وسوء في التقدير وهي غير منتظمة مع أن مصدرها من أكثر المصادر دواماً وانتظاماً، حيث بلغت حصيلة هذه الضريبة في عام 2010 مبلغ /2000/ مليون ليرة سورية وتشكل نسبة 0.7% من إجمالي الضرائب والرسوم ونسبة 0.3% من إجمالي إيرادات الموازنة، وتبين هذه الأرقام أن واردات هذه الضريبة ضئيلة ونسبة مساهمتها في إجمالي إيرادات الدولة شبه ثابتة ومنخفضة.

ويمكن القول أن ضريبة ريع العقارات هي ضريبة ذات صفة شخصية نسبياً لأخذها بالمعدلات التصاعدية وتناولها لمجموع العقارات التي يملكها المكلف ولكنها لا تراعي قدرة المكلف الشخصية وتفرض على المادة الخاضعة للتكليف مما يضفي عليها الصفة العينية، كما أنها ذات صفة مكانية باعتبارها تفرض على ريوع جميع العقارات الكائنة في أراضي سورية.

إن بعض الباحثين اعتبروا ضريبة ريع العقارات ضمن ضرائب رأس المال وآخرون اعتبروها ضمن ضرائب الدخل، والسبب في ذلك هو عدم تفريق المشرع ما بين العقارات المسكونة من قبل مالكيها والعقارات المؤجرة التي تدر على مالكيها دخلاً إضافياً، لذلك ومن أجل عدالة التكليف كان لابدّ من الفصل بين النوعين من خلال المعدلات والشرائح المفروضة فتكلف الفئة الأولى مثلاً بمعدلات منخفضة نسبيا مع توسع حجم الشريحة وتخفيف التصاعد بين بعضها البعض وبشكل معاكس بالنسبة للفئة الثانية بحيث يزداد التصاعد حدة ويوسع حجم الشريحة ولكن بمعدلات أخفض من المعدلات المطبقة حالياً، وهذا ما يفسر لنا كونها ضريبة غير فعالة يكثر التهرب منها[66].

[66] - آغا ، ريم جودت يعقوب ، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام ، مرجع سبق ذكره ، ص 53 .

الضرائب على الإنفاق:

يقول الباحث السيد هشام الغزي في مذكرته المقدمة حول النظام الضريبي السوري بين النظريات والواقع[67]: "أنه يمكن بشكل عام أن نعتبر أن ضرائب الإنفاق العامة هي ضرائب البلدان المتقدمة حيث يكون مطرحها واسعاً أما ضرائب الإنفاق الخاصة فهي ضرائب البلدان الفقيرة التي يضيق فيها مطرح الضريبة العامة وينعدم مجال تطبيقها على الشعب فيستعاض عنها بالضرائب الخاصة والرسوم الجمركية" وهي تماما كما هي الحال في سورية فمعظم ضرائبها ضرائب نوعية على أشكال من الإنفاق كضرائب الجمارك والضريبة على الإنفاق الكمالي. ويمكن أن نعتبر أن الضرائب على الإنفاق في النظام الضريبي السوري هي عبارة عن الضرائب التالية:

1- **رسم الإنفاق الاستهلاكي.**
2- **الرسوم الجمركية.**
3- **رسم الطابع المالي والرسوم الأخرى.**

وفيما يلي شرح لهذه الضرائب:

- **رسم الإنفاق الاستهلاكي:**

فرض هذا الرسم لأول مرة بموجب القانون رقم 18 لعام 1987 حيث يتناول أهم السلع والخدمات الكمالية الترفيهية وبنسب تتراوح بين 5 و20 % حسب قيمة السلعة أو الخدمة المطلوبة، ثم جاء المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 ليوسع قاعدة السلع الاستهلاكية والخدمات الخاضعة للرسم ليلغي الصفة الكمالية من السلع الاستهلاكية، وفيمايلي جدول لنسب رسم الإنفاق الاستهلاكي حسب المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004:

[67] - ريم جودت يعقوب آغا ، مرجع سبق ذكره ، ص 69 .

جدول رقم (4) نسب رسم الإنفاق الاستهلاكي للخدمات والسلع

البيان	بموجب القانون رقم 18	بموجب المرسوم 61
1-خدمات الفنادق والأبنية والمطاعم من الدرجة الدولية والممتازة والأولى		نسبة موحدة 10% مع إضافة فنادق ومطاعن من الدرجة الثانية
-خدمات المبيت الدرجة الدولية والممتازة	%10	
-خدمات المبيت الدرجة الأولى	%5	
خدمات الطعام الدرجة الدولية والممتازة	%10	
خدمات الطعام الدرجة الأولى	%5	
المشروبات	%15	
الحفلات	%15	
2-خدمات الملاهي من جميع الدرجات – مشروبات – حفلات – مطاعم	%15	%30
3-تذاكر السفر بالطائرة إلى خارج القطر	10% تذاكر الدرجة الأولى	3%على جميع التذاكر السياحية
4-خدمات مدن الألعاب الكهربائية	-----	%10
5-السيارات السياحية	15% عند كل عملية بيع	15% لمرة واحدة عند تسجيل واقعة شراء السيارة المستوردة لأول مرة عدل بموجب المرسوم 41 لعام 2005 وأصبح: -السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي لا تزيد سعة اسطوانتها عن 1600 سم مكعب إلى 30%. -السيارات السياحية الخاصة التي تزيد سعة اسطوانتها 1600 سم مكعب إلى 40%. ثم تم التعديل بموجب المرسوم رقم 31 تاريخ 2009/5/4 حيث تم خفض رسم الإنفاق الاستهلاكي إلى 50% بالنسبة للأجزاء والمكونات المصنعة محليا من قبل مصانع السيارات وذلك لمدة ست سنوات من تاريخ صدور المرسوم.
6-الذهب	%10	10% على الدمغة مع تعديل طريقة الاستيفاء
الذهب مرصع لؤلؤ –أحجار ثمينة – ألماس	%15	15% وتقوم لجنة مشرفة بالوسم وتحتسب الضريبة كل مرة يتم فيها الوسم.

7-أجهزة الفيديو – مدافىء كهرباء-وحدات تكييف-مكيفات – أجهزة تسخين المياه	15%	15%
8-السجاد المستورد	15%	15%
9-مصنوعات الكريستال والثريات	15%	15%
10-أجهزة عرض صور وعرض سينما وآلات تصوير التي تزيد قيمتها عن 1000 ل س ما عدا التصوير الشعاعي.	15%	15%
11-الساعات المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة.	15%	15%
12-أسلحة الصيد والرماية.	15%	15%
13-أدوات المائدة المصنوعة من الذهب – الفضة – المعادن الثمينة.	15%	15%
14-المشروبات الكحولية المستوردة.	15%	15%
15-الرخام والمرمر الخالص.	15%	15% وأضيفت مادة الغرانيت
16-المشروبات الغازية.	10%	10%
المواد المضافة إلى قائمة المواد الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي		
17-الشاي	---	2%
18-زيوت وسمون نباتية (محلية ومستوردة) بدلا من الضميمة على الزيوت.	----	33% عدلت بالمرسوم 41 لعام 2005 إلى 15% وعدلت بالمرسوم 23 لعام 2011 إلى 7%
19- سمون حيوانية وزبده حيوانية (محلية ومستوردة)	---	10% عدلت بموجب الرسوم 23 لعام 2011 إلى 8%
20-البن	---	5% عدل بموجب المرسوم 23 لعام 2011 إلى 3%
روح البن نسكافيه	---	5%
21-المتة بأنواعها	---	2%
22-البهارات والتوابل	---	10%
23-الفطر	---	10%
24-أفلام تصوير فوتوغرافي	---	15%
25-مستحضرات التجميل	---	15%
26-الشوكولا والمحضرات الغذائية التي تحتوي	---	5%

على الكاكاو (تم تعديلها بتعليمات لاحقة وألغيت على معامل الشوكولا المحلية.		
27-عجينة ومسحوق الكاكاو	---	%5
28-أجهزة التلفاز وآلات التسجيل الصوتي	---	%10
29-الأجهزة اللاسلكية اللاقطة المرسلة وقطعها	---	%20
30-الإسمنت بأنواعه(بدلا من رسم سابق)	---	1400 للطن
31-السكر (بدلا من رسم سابق)	---	4% عدل بموجب المرسوم 23 لعام 2011 إلى 3%
32-الملح (بدلا من رسم سابق)	---	%5
33-اللوز	---	%5
34-عصائر الفواكه والخضر وخليط عصائر عدا المكثفات الصناعية	---	%5
35-جميع المواد المستوردة ما عدا المواد الأولية اللازمة للصناعة الخاضعة لرسم جمركي 1% والمواد السالفة الذكر في البنود 1-30	---	%1.5

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المرسوم 61 قام بمايلي:

1- **إلغاء رسوم الاسمنت والسكر والملح وتضمينها ضمن جدول السلع الخاضعة للرسم وأصبح بالإمكان استرداد الرسم المدفوع على أية سلعة في حالات خاصة مبينة في المرسوم.**

2- **ألغى العديد من التشريعات والقوانين التي يعود بعضها لخمسين عام (مثل المادة 1 من المرسوم التشريعي رقم 103 لعام 1940 ......إلخ)**

ومن ثم عدل بموجب المرسوم التشريعي رقم 41 تاريخ 2005/5/6الذي أضاف السلع والخدمات التالية وأخضعها لرسم الإنفاق الاستهلاكي وهي:

- **أجور مكالمات الهاتف الخليوي عند تحصيلها بنسبة رسم 3%.**
- **أجور مكالمات الهاتف الثابت عند تحصيلها بنسبة رسم 2%.**
- **لفائف بيع سيجار (المحلي والمستورد) بنسبة رسم 15%.**
- **لفائف بيع سيجار (المحلي والمستورد) تبغ التدخين وإن احتوى على إبدال تبغ محلي ومستورد نسبة 15%.**

ثم عدل مرة ثانية بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006 الذي عدل بعض المؤيدات الجزائية لرسم الإنفاق الاستهلاكي، وعدل للمرة الثالثة بموجب المرسوم التشريعي رقم 23 تاريخ 2007/3/13 الذي

عدل رسم الإنفاق الاستهلاكي بما يتماشى مع المستجدات الاقتصادية حيث نص على استيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي على الأجزاء والمكونات المصنعة محلياً عند إنتاج السيارة كاملة وتتخذ تكلفة هذه الأجزاء والمكونات أساس لاستيفاء الرسم المذكور، كما أخضعت الأجزاء والمكونات المستوردة من قبل الشركات المرخصة بصناعة وتجميع السيارات السياحية محليا للرسم حين تخليصها من الأمانات الجمركية ثم تم تعديلها بموجب المرسوم التشريعي رقم 31 لعام 2009 حيث بقيت الأجزاء والمكونات المستوردة اللازمة لصناعة السيارات وفقا للمرسوم 23لعام 2007 أما الأجزاء والمكونات المصنعة محليا فقد تم خفض رسم الإنفاق الاستهلاكي عليها إلى 50% ولمدة ست سنوات من تاريخ صدور المرسوم ويحتسب الرسم من قيمة تكلفة هذه الأجزاء وتدفع لمرة واحدة أول مرة عند تسجيل السيارة في مديرية النقل. كما عدل رسم الإنفاق الاستهلاكي مؤخرا بموجب المرسوم التشريعي رقم 23 لعام 2011 والذي يقضي بتخفيض رسم الإنفاق الاستهلاكي للزيوت والسمون النباتية والحيوانية والبن غير المحمص والسكر بأنواعه المختلفة. كما يقضي المرسوم بتخفيض رسم ترخيص طلبات الاستيراد المحدد بنسبة 2 بالمئة بحيث تصبح 1 بالمئة. و لا تزال التعديلات مستمرة .

ونعرض فيمايلي أهم الملاحظات على رسم الإنفاق الاستهلاكي:

1- إخضاعه لعدد من السلع والخدمات الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها لجميع طبقات الشعب مثل السكر والملح والاسمنت والزيوت والسمون النباتية والشاي والبن والمتة وهي سلع تتميز بأن الطلب عليها غير مرن، هذا الأمر يؤدي إلى ارتفاع أسعارها ويجعل تطبيق هذا الرسم بعيد عن العدالة الضريبية باعتبار أن الطبقات الغنية تنفق على هذه السلع نسبة من دخلها أقل بكثير من النسبة التي تنفقها عليها الطبقات الفقيرة وبالتالي فإن العبء الضريبي يكون أشد على الطبقات الفقيرة.

2- فرض رسم على التبغ بمعدل 15% وتعد هذه السلعة غير مرنة في السوق.

3- وجود تهرب ضريبي كبير من هذا الرسم من قبل المطاعم والفنادق بسبب عدم وجود فواتير نظامية ونظام رقابي معين يثبت الواقع الحقيقي لأعمال هذه المهن.

4- عند تقديم بعض المواد من قبل المنشآت السياحية يجعلها تخضع مرة أخرى للرسم من خلال الفواتير الصادرة عن تلك المنشآت، وكذلك بالنسبة للسيارات حيث يتم إخضاع سعر السيارة مضافا إليه الرسوم الجمركية ثم يخضعونه لرسم الإنفاق الاستهلاكي وهذا ما يسمى بالازدواج الضريبي أو فرض ضريبة على الضريبة.

5- ارتفاع حصيلة هذا الرسم باستمرار ووصوله إلى 35.9 مليار في عام 2006 [68] و40 مليار عام 2010 ويعود سبب هذا الارتفاع إلى إخضاع العديد من السلع الأساسية للرسم كما هو موضح بالجدول رقم (5) وفقا لمرسوم رسم الإنفاق الاستهلاكي الجديد، إضافة إلى دمج عدد من الرسوم برسم الإنفاق الاستهلاكي ورفع نسبة هذه الرسوم مثل (الأجهزة اللاسلكية وأجهزة التلفزيون ورسم الإسمنت ورسم الملح والمواد الكحولية والسكر والزيوت والسمون وغيرها).

[68] - رجال، عبد الحليم ، الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري، مرجع سبق ذكره، ص 70 .

6- إن رسم الإنفاق الاستهلاكي يكون واجب الأداء عند وقوع عملية البيع أو تقديم الخدمة الخاضعة للرسم، وكيفما تمت العملية نقدا أو لأجل أو للاستهلاك الشخصي ويبوب في الموازنة باسم رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي(ألغيت كلمة الكمالي عملا بأحكام المادة 11 من المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004) ضمن الضرائب المباشرة دون أي مبرر علمي، وهو من الضرائب غير المباشرة.

7- عدل المرسوم 61 بعد صدوره بسبعة أشهر ثم عدل ثلاث مرات و هذا يدل على ضعف التشريع الضريبي لدينا وإن إصدار القوانين يتم دون إعداد أية دراسة عملية أو تطبيقية تبين أثر الضريبة المفروضة اقتصادياً واجتماعياً.

8- إن مساهمة هذا الرسم في الإيرادات الإجمالية ضئيلة ولا تلعب دورها الحقيقي المالي والاقتصادي، بالرغم من التعديلات والمطارح الجديدة التي أضافها قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي الجديد، ولقد بلغت حصيلتها في عام 2010 مبلغ /40000/ مليون ليرة سورية بنسبة 14.4% من إجمالي الضرائب والرسوم ونسبة 5.3% من إجمالي إيرادات الموازنة.

ولقد نظرت وزارة المالية إلى رسم الإنفاق الاستهلاكي على أنه ضريبة مبيعات وهو خطوة أولى وصولا لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

- الرسوم الجمركية:

تعتبر الرسوم الجمركية من أقدم التكاليف في العالم وأكثرها شيوعاً وحصيلة حيث وجد أن لها جذورا قديمة منذ الحضارات الرومانية وما قبلها أيضا في مختلف بقاع العالم، وكانت لها تسميات عديدة منها المكوس والأعشار والدخولية والجمرك، والهدف من فرضها هو حماية الصناعة الوطنية، وتأمين الحاجات المالية للدولة[69]، وتعتبر الضريبة الجمركية (الرسم الجمركي) ضريبة غير مباشرة تتسم بكافة مزايا هذا النوع من الضرائب مثل وفرة الحصيلة الضريبية وعدم شعور الممول بعبئها والمرونة، حيث تتغير الحصيلة الضريبية بتغير الظروف الاقتصادية، فتزيد في أوقات الرواج وتقل في أوقات الانكماش[70].

يفرض الرسم الجمركي على السلع والبضائع التي تعبر الحدود الجمركية للدولة دخولاً وخروجا، أي أن اجتياز السلعة هذه الحدود هو الواقعة المنشئة للرسم الجمركي.

وتستوفي مديريات الجمارك في سورية عند الاستيراد الرسوم الجمركية بالإضافة إلى رسوم وضرائب أخرى تضاف على البيان الجمركي لصالح عدة جهات في الدولة، ولقد استخدم المشرع السوري تعبير الرسوم الجمركية وفق ما ورد بقانون الجمارك السوري رقم /9/ لعام 1975 وتعديلاته، في حين استخدم المشرع المصري تعبير الضرائب الجمركية[71]. وكان الأجدر بالمشرع السوري استخدام تعبير الضرائب الجمركية على اعتبار أن الرسم يستوفى مقابل خدمة معينة تقدم، في حين أن الضريبة تفرض جبراً من قبل الدولة على المكلفين بصرف النظر عن المنافع التي تعود عليهم من وراء الخدمات العامة[72].

69 -د كنعان علي، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، دار الرضا للنشر، دمشق، 2003، ص 36 .

70 - عثمان، سعيد عبد العزيز، النظام الضريبي وأهداف المجتمع – مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 2007، ص 124.

71 - فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، جامعة الإسكندرية، 1994، ص 90 .

72 - قرعان، محمد فادي، النظام الضريبي في سورية وآثاره الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 75 .

وهناك نوعان من الرسوم:

1- الرسوم المفروضة على الواردات أي على البضائع الأجنبية المستوردة من الخارج، وكذلك البضائع التي تجلب من المناطق الحرة للاستهلاك المحلي.

2- الرسوم المفروضة على الصادرات وهي أقل أهمية بسبب اتجاه الدول في الوقت الحاضر إلى إلغاء هذه الرسوم وإلى منح إعانات تصدير تشجيعا منها للوحدات الاقتصادية وتنشيط صادراتها التي تعاني منافسة شديدة في الأسواق الخارجية.

ويعد قانون الجمارك الصادر بالقرار /137/ لعام /1935/ البداية الفعلية للتشريع الجمركي وتم تعديله لافتقاره إلى وحدة التشريع والانسجام، فيمايلي استعراض للتعديلات على قانون الجمارك حتى الآن:

- **قانون الجمارك رقم /9/ لعام 1975 وصدر هذا القانون كتشريع جمركي موحد ومتكامل بهدف تحقيق الاقتطاع الجمركي وتأمين حصيلة مناسبة للخزينة.**
- **المرسوم التشريعي رقم /5/ تاريخ 1983/2/24.**
- **المرسوم /25/ تاريخ 1989/1/31 الذي تضمن التعرفة الجمركية.**
- **المرسوم /265/ تاريخ 2001/5/9 المتضمن التعرفة الجمركية المعدلة المنسقة والمعدة وفقا لأحكام الاتفاقية الدولية للنظام المنسق لتوصيف وترميز السلع، وجميع هذه الرسوم تنصب على القيمة وتشكل نسبة مئوية منها.**
- **المرسوم رقم /266/ تاريخ 2001/5/9، القاضي بتخفيض الرسوم الجمركية على بعض المواد والسلع بحيث تصبح 1%.**
- **المرسوم /336/ تاريخ 2002/9/28، القاضي بدمج الضريبة الموحدة على الاستيراد مع الرسم الجمركي في معدل جديد واحد، وتوحيد أسعار الصرف لجميع السلع والمواد إلى معدل واحد هو سعر البلدان المجاورة.**
- **المرسوم رقم /319/ تاريخ 2004/9/1، وتم بموجبه تعديل نسب الرسوم الجمركية (ويعتبر هذا الرسم شاملا الضريبة الموحدة[73]) وكلفت مديرات الجمارك العامة بإعداد جدول تعريفة الرسوم الجمركية الشاملة للتعديلات الصادرة عن المنظمة العالمية للجمارك وكذلك التعديلات الأخرى الصادرة بمراسيم سابقة بما فيها التعديلات التي تمت بموجب هذا المرسوم، واعتمد جدول التعريفة المشار إليه بقرار من وزير المالية.**

[73] - الضريبة الموحدة على الاستيراد الصادرة بالقانون /1/ لعام1980 والتي كانت تبدأ بنسبة 6% وتنتهي بنسبة 33% على مختلف المواد حسب البند الجمركي وتضم هذه الضريبة إضافات الدفاع المدني المحددة بالقانون 243 لعام 1956 والمعدل بالقانون 383 لعام 1957 بنسبة 15% من الرسوم الجمركية، ورسم المرفأ المحدد بالقانون 87 لعام 1958 وتعديلاته، ورسم المدارس المحدد بالقانون رقم 150 لعام 1958 بنسبة 2% من الرسم الجمركي، ورسم الاستهلاك البلدي على البضائع المستوردة المحددة بالقانون 61 لعام 1950 المعدل بالقانون 18 لعام 1959 بنسبة 4% من قيمة البضائع ،و رسم النقل البحري المحدد بالقانون 88 لعام 1959 بنسبة 2% من قيمة البضائع، ورسم ترخيص طلبات الاستيراد والتصدير المحدد بالقانون 176 لعام 1959، ورسم الإحصاء المحدد بالقانون 203 لعام 1960. (لقانون رقم 1 لعام1980 المتضمن الضريبة الموحدة على الاستيراد).

- **المرسوم رقم/197/ تاريخ 2005/5/6، الذي عدل نسب الرسوم الجمركية (ويعتبر الرسم شاملاً الضريبة الموحدة) لمجموعة كبيرة من المواد والسلع وكان أهمها تخفيض الرسوم الجمركية على السيارات السياحية، حيث خفضت من 145% إلى 40% للسيارات السياحية التي لا تتجاوز سعتها 1600 س س، أما السيارات التي تتجاوز سعتها 1600 س س خفضت رسومها من 255% إلى 60%.**

- **المرسوم رقم /404/ تاريخ 2005/9/14، الذي عدل نسب الرسوم الجمركية لمجموعة من المواد والسلع للفصول (39-40-50-51-.... 59 -60-80).**

- **المرسوم /494/ تاريخ 2005/12/4 الذي عدل نسب الرسوم الجمركية لجدول التعريفة المنسقة للفصول من (1-24) وتم العمل به اعتبارا من 2006/1/1.**

- **المرسوم رقم /76/ تاريخ 2006/2/26، وتم بموجبه تعديل نسب الرسوم الجمركية المنصوص عليها في جدول التعريفة المنسقة (ويعتبر هذا الرسم شاملا الضريبة الموحدة المنصوص عليها في القانون /1/ لعام 1980) واعتمد جدول التعريفة المعدل بقرار من وزير المالية بتاريخ 2006/3/1.**

- **المرسوم رقم /229/ تاريخ 2006/7/3.**

- **المرسوم رقم /375/ تاريخ 2007/8/20.**

- **المرسوم 405 تاريخ 2007/9/26 حيث تم بموجبه المصادقة على انضمام الجمهورية العربية السورية إلى الاتفاقية الدولية للنظام المنسق لتوصيف وترميز السلع والبروتوكول الملحق بها [74].**

- **ويعتبر القانون رقم 38 تاريخ 2007/7/6 هو قانون الجمارك الجديد بدلاً من قانون الجمارك رقم 9 لعام 1975 والمعدل بالمرسوم رقم 5 تاريخ 1983/12/14، ويتضمن القانون الجديد كافة النصوص الأساسية المتعلقة بالمواضيع الجمركية والقواعد المتعلقة بإدخال البضائع وإخراجها والأحكام الجزائية وغير ذلك، وهو لم يختلف كثيراً عن القانون القديم إلا ببعض الإجراءات الجمركية.**

- **المرسوم رقم 70 لعام 2011 المتضمن تعديل التعرفة الجمركية على السلع والمواد الأساسية (أرز – سكر– زيوت نباتية – شاي – بن – حليب مجفف – موز).**

والجدير بالذكر أنه تم تخفيض الرسوم الجمركية على البضائع بشكل كبير منذ عام 2004 وحتى نهاية عام 2007 حيث أن أعلى رسم في التعرفة النافذة في عام 2004 كان 255% من قيمة البضاعة في حين أصبح أعلى رسم في التعرفة الجديدة النافذة في عام 2007 لا يتجاوز 60% من قيمة البضاعة، كما تم تعديل عدد شرائح الرسوم الجمركية ونسبها بحيث أصبح عدد هذه الشرائح يقتصر في التعرفة الجمركية النافذة حاليا إحدى عشر شريحة هي (1% -2% -5% -7% - 10% - 15% - 20% - 30% - 40% - 50% - 60%) وذلك بدلاً 22 شريحة رسم في التعرفة الجمركية السابقة التي كانت نافذة عام 2004.

[74] - تمت هذه الاتفاقية في مدينة بروكسل بتاريخ 14 حزيران عام 1983 وإن الأطراف المتعاقدة على الاتفاقية التي أنشئت تحت رعاية مجلس التعاون الجمركي بهدف تسهيل التجارة الدولية وخفض النفقات التي ستترتب على إعادة وصف وتبنيد وترميز السلع عند انتقالها من نظام تصنيف إلى نظام آخر في مجرى التجارة الدولية ولتسهيل توحيد القياس للمستندات التجارية وتسهيل نقل المعلومات والمعطيات.

أما بالنسبة للإيرادات الجمركية فيمكن تتبع تطورها من خلال الجدول رقم (5) التالي:

جدول رقم (5) تطور حصيلة الرسوم الجمركية في الفترة 2003–2010 بملايين الليرات السورية

البيان	الرسوم الجمركية	الضرائب على الإنفاق	إجمالي الضرائب والرسوم	إجمالي الإيرادات	نسبة الرسوم الجمركية إلى الضرائب على الإنفاق	نسبة الرسوم الجمركية إلى إجمالي الضرائب والرسوم	نسبة الرسوم الجمركية إلى إجمالي الإيرادات
2003	15400	32700	151600	420000	47.1	10.2	3.7
2004	18800	39600	161000	449500	47.5	11.7	4.2
2005	20600	50300	176900	460000	40.9	11.6	4.5
2006	15000	49300	191300	495000	30.4	7.8	3
2007	16000	61400	202600	588000	26.1	7.9	2.7
2008	23000	76072	219268	600000	30.2	10.5	3.8
2009	25000	76774	240640	685000	32.5	10.4	3.6
2010	28000	94897	278428	754000	29.5	10.1	3.7
	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%

المصدر: الموازنات العامة للدولة للسنوات المذكورة، النسب من إعداد الباحث.

ولقد بلغت حصيلة الرسوم الجمركية في عام 2010 مبلغ /28000/ مليون ليرة سورية وتشكل مساهمة الرسوم الجمركية في تمويل الإيرادات العامة للدولة نسبة ضئيلة جدا حيث وصلت إلى 3.7% عام 2003 ثم ارتفعت إلى 4.5 % عام 2005 لتعود وتنخفض إلى 2.7% عام 2007 ثم ترتفع ارتفاعاً بسيطاً لتصل إلى 3.7% عام 2010[75]. ويمكننا تفسير ذلك من خلال قيام سورية بإجراء تخفيضات متتالية على الرسوم الجمركية المفروضة على المستوردات منذ عام 2000، وبنفس الوقت ألغيت بالكامل الرسوم الجمركية على بعض السلع المستوردة من الدول العربية بموجب اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى منذ عام 2005 بالإضافة إلى دخول سورية عدد من الاتفاقيات للتجارة الحرة مع دول عديدة كتركيا وإيران والأردن[76].

هذا ويتم توزيع حصيلة الرسوم الجمركية والضريبة الموحدة على الاستيراد على النحو التالي[77]:

1- 10% للبلديات.

2- 4% لمؤسسة أبنية التعليم.

3- 1% لمرفأي اللاذقية طرطوس.

4- 1% للمؤسسة العامة للنقل البحري.

75 - حسبت بالاعتماد على أرقام من الموازنات العامة للدولة عن الأعوام المذكورة .

76 - الغندور غسان ، الإيرادات الضريبية ، مرجع سبق ذكره ص 97.

77 - ناديا نعمان ثابت – رسالة ماجستير ، ص 13-14 .

يتم توريد هذه الحصص إلى الجهات العامة بموجب حوالات مصرفية، أما المبالغ المتبقية والبالغ نسبتها 84% توزع كمايلي:

1- 72% رسوم جمركية.

2- 8% رسم إحصاء.

3- 4% رسم استيراد.

وهذا يعني أن الدور التمويلي للجمارك لا ينحصر في تحصيل الرسوم الجمركية فقط بل يتعداه إلى تمويل بعض مؤسسات الدولة.

أهم الملاحظات على هذه الضريبة:

1- إن التخفيض الكبير في الرسوم الجمركية إضافة لإلغاء رسوم الضريبة الموحدة على الاستيراد أفقد التعرفة الجمركية وظيفتها الحمائية للصناعة الوطنية، وسيؤدي إلى انخفاض حصيلتها ومساهمتها في الإيرادات الضريبية وإيرادات الموازنة العامة للدولة، وهذا يستوجب إيجاد موارد بديلة تحل محلها.

2- إن توحيد سعر صرف الليرة السورية بالنسبة للدولار كان له آثار إيجابية على التعرفة فقد صدر المرسوم 25 تاريخ 2004/6/27 والذي حدد سعر صرف الدولار الأمريكي المحدد في نشرة أسعار صرف عمليات الدولة والقطاع العام محل سعر الصرف البالغ 11.60 – 11.25 ليرة سورية للدولار الواحد في استيفاء الرسوم والبدلات والتعويضات على مختلف أنواعها والأجور والغرامات والجزاءات والفوائد الواجبة بالعملات الأجنبية حيثما وردت في القوانين والأنظمة النافذة وبناء عليه فقد صدر قرار مجلس الوزراء رقم 49/م وتاريخ 2004/12/26 الذي حدد سعر صرف الدولار حيث أصبح 49.85 ليرة سورية للدولار الواحد شراء و50 ليرة سورية للدولار الواحد مبيع أو ما يعادله بالعملات الأخرى اعتبارا من 2005/1/1، وسمي هذا السعر بسعر صرف عمليات الدولة والقطاع العام.

3- في مجال التشريع الجمركي لم يختلف قانون الجمارك الجديد كثيراً عن القانون رقم 9 لعام 1975 فيما يتعلق بالكثير من الأحكام لاسيما الإعفاءات الجمركية وكان هناك جوانب جديدة تتعلق بالإجراءات الجمركية، وبقيت السياسات الجمركية على حالها تحافظ على الهدف الذي وضع من أجله القانون القديم رغم التطورات الكبيرة التي طرأت على هيكل التجارة الدولية في العالم والتي تقتضي سياسة جديدة وأنظمة حديثة تستجيب لهذه التطورات، وهذا يحول دون فاعلية السياسة الجمركية كأداة من أدوات السياسة المالية المؤثرة في توجيه النشاط الاقتصادي للدولة بل كأنها أداة جباية لجمع الأموال وتوريدها لخزينة الدولة.

4- تعاني الإدارة الجمركية في سورية من البيروقراطية والفساد في عمل الجمارك، لذلك لابد من إصلاح الإدارة الجمركية وأتمتة هذا العمل وربط كافة المديريات مع بعضها البعض ومع المنافذ الحدودية.

5- إن المرسوم التشريعي رقم 197 تاريخ 2005/5/6، الذي خفض الرسوم الجمركية على السيارات السياحية التي سعتها 1600 س س وما دون من 145% إلى 40% والسيارات فوق الفئة السابقة من 255% إلى 60% أضيف له ما يدعى بـ (عمولة مؤسسة سيارات) وتصل إلى 4% من قيمة

السيارة، كما توجد رسوم أخرى تحت اسم البيئة والطرق وغيرها وترافق تخفيض الرسوم الجمركية مع زيادة رسم الإنفاق الاستهلاكي من 15% للفئتين، إلى 30% للفئة الأولى وإلى 40% للفئة الثانية، علماً أنه يتم احتساب الرسم الأخير بعد إضافة الرسوم الجمركية وعمولة مؤسسة سيارات على قيمة السيارة، وهذا يعني أن الواقع التطبيقي للتخفيض هو 70% للفئة الأولى و100% للفئة الثانية، وهذا يعني وجود خلل وعدم تكامل في دراسة وتحديد المعدلات والرسوم الضريبية، إضافة إلى فرض ضريبة على الضريبة.

6- إن تخفيض الرسوم الجمركية على بعض السلع و المواد لم يؤدي إلى تخفيض أسعارها، وهذا يعكس عدم التنسيق والتعاون بين الجهات الاختصاصية في الدولة كوزارة الاقتصاد والمالية.

- **رسم الطابع المالي والرسوم الأخرى:**

1- رسم الطابع المالي:

فرض هذا الرسم بموجب القانون رقم 1 تاريخ 1981/1/8 والذي يتضمن فرض رسم الطابع على العقود والصكوك والوثائق والأوراق المحررة وما شابه ذلك. ولكن بعد أن صدر المرسوم التشريعي رقم 44 تاريخ 2005/5/6 والذي تضمن رسم الطابع المالي الجديد، ألغى أحكام القانون 1 لعام 1981 والمادة 1 من المرسوم التشريعي رقم 28 لعام 1982 كما ألغى القانون رقم 15 لعام 1993 المتضمن بعض أحكام رسم الطابع المالي. ثم صدر القانون رقم 49 تاريخ 2006/10/1 الذي ألغى البندين رقم 6 و7 من الجدول رقم 2 الذين يتعلقان بالتذاكر والأوراق الخاصة بنقل المسافرين ونقل البضائع في وسائل النقل.

ووفقاً للمرسوم رقم 44 لعام 2005 فقد حددت العقود والصكوك والوثائق والوراق بموجب جدولين (رقم 1 و2) الملحقين بالمرسوم التشريعي.

كما أن الأوراق والوثائق المعفاة من الرسم تم توضيحها بالجدول رقم 3 الملحق بالمرسوم 44 لعام 2005.

ولهذا الرسم نوعان:

1- رسم نسبي وهو مدرج إلى جانب كل نوع من الوثائق الخاضعة لهذا الرسم والمحددة بالجدول رقم 1 الملحق بالمرسوم التشريعي ويتراوح ما بين 1 بالألف إلى 3%.

2- رسم مقطوع وهو مدرج إلى جانب كل نوع من الوثائق الخاضعة لهذا الرسم المحدد بالجدول رقم 2 الملحق بالمرسوم التشريعي والذي يتراوح بين عشر ليرات سورية وخمسين ألف ليرة سورية.

ويتحقق هذا الرسم خلال ثلاثين يوما بالنسبة للعقود المبرمة مع الجهات العامة، الشركات المحدودة المسؤولية، ومن تاريخ صدور الوثيقة محل الرسم بالنسبة للوثائق المحددة من البنود 26 إلى 32 من الجدول رقم 2 الملحق بالمرسوم 44 لعام 2005، وعند التوقيع على سائر العقود والوصولات والوثائق والأوراق الأخرى وتمنح مهلة خمسة أيام للتسديد، كما تمنح أيضا مهلة خمسة أيام لتسديد الرسم بالنسبة للعقود والصكوك والوثائق والأوراق وغيرها التي نظمت وأنشئت في الخارج أو إحدى السفارات والقنصليات الأجنبية عند إبرازها.

وهناك عدة طرق لاستيفاء هذا الرسم هي:

- إلصاق طابع مالي.
- الختم بالسمة الخاصة.
- الدفع النقدي لقاء إيصال.
- اقتطاعا عام من أوامر الصرف الصادر عن دوائر الدولة.
- بالطرق الأخرى التي يحددها وزير المالية.

هذا وتبلغ حصيلة رسم الطابع المالي في عام 2010 مبلغ /13500/ مليون ليرة سورية بنسبة 4.8% من إجمالي الضرائب والرسوم ونسبة 1.8% من إجمالي إيرادات الموازنة.

وفيمايلي أهم الملاحظات على هذا الرسم:

1- يتميز نظام رسم الطابع بالتعقيدات والغموض وكثرة الحالات والمستندات واختلاف الرسم عليها وسبب ذلك صعوبات كبيرة في التطبيق وسوء فهم من العديد من الموظفين لحدودها وأنواعها.

2- رسم حماية البيئة:

فرض هذا الرسم لأول مرة بموجب المرسوم التشريعي رقم 42 لعام 2005 وعلى جميع المركبات والدراجات الآلية حسب سنة الصنع بمبلغ 3750 ل س من سنوات الصنع 1970 وما قبل، ثم يتناقص هذا الرسم حسب سنة الصنع بحيث يبلغ 1250 ل س على المركبات من سنوات الصنع 2001 وما بعد، ولقد صدر المرسوم رقم 43 لعام 2010 الذي يقضي بإعفاء السيارات الكهربائية والسيارات الهجينة من رسم حماية البيئة.

3- ضريبة المطار ورسم المغادرة:

نصت المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم 31 تاريخ 2008/5/15 والنافذ اعتباراً من 2008/7/1، على استيفاء رسم مغادرة مقداره كمايلي:

- 1500 ل س عن كل شخص يغادر القطر عن طريق أحد المطارات السورية.
- 500 ل س عن كل شخص يغادر القطر عن طريق المنافذ الحدودية البرية أو البحرية.
- 2000 ل س عن كل سيارة سورية خاصة تغادر القطر عن طريق أحد المنافذ البرية أو البحرية.
- السيارات غير السورية يفرض عليها الرسم أو تعفى منه بقرار من رئيس الوزراء وتبعاً لمبدأ المعاملة بالمثل.

كما أن هذا الرسم يفرض على غير السوريين على مبدأ المعاملة بالمثل، أما إعفاءاته فتتضمن حسب المادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم 31 لعام 2008 الإعفاءات الدبلوماسية وغيرها.

عدل هذا المرسوم بموجب المرسوم رقم 34 لعام 2009 حيث تم إلغاء تسمية رسم المغادرة وأصبح اسمها ضريبة المطار ورسم المغادرة وهي كمايلي:

- تستوفى ضريبة مطار قدرها 1500 ل س عن كل شخص يغادر القطر عن طريق أحد المطارات السورية.

- يستوفى رسم مغادرة:

- 500 ل س عن كل شخص يغادر القطر عن طريق المنافذ الحدودية البرية أو البحرية.

- 2000 ل س عن كل سيارة سورية خاصة تغادر القطر عن طريق أحد المنافذ البرية أو البحرية.

ثم صدر القرار رقم 44/م ولعام 2009 الذي يحدد الفئات المعفاة من ضريبة المطار ورسم المغادرة والقرار رقم 45/م ولعام 2009 الذي يحدد إعفاء الطلاب الوافدين إلى الجامعات والمؤسسات السورية.

4- رسم العبور:

حل هذا الرسم محل عدد من الرسوم هي: بدل فارق سعر المازوت، بدل الترفيق، رسم العبور، بدل الخدمات، إدارة محلية، مساعي وقيان زراعية، صحية، كشف ذرة.

ولقد صدر المرسوم التشريعي رقم 25 تاريخ 2003/7/3 وتم بموجبه توحيد الرسوم المفروضة على السيارات الشاحنة العابرة ترانزيت للأراضي السورية أو التي مقصدها سورية لرسم واحد يتم استيفاؤه وفق نسبة مئوية تعدل بقرار من وزير النقل بالتنسيق مع وزير المالية ويحسب الرسم كمايلي:

وزن السيارة * المسافة المقطوعة * 0.02 – (   ) دولار

5- رسم ترخيص حيازة الأسلحة:

يدفع على امتلاك الأسلحة رسم سنوي يدفع حسب نوع السلاح المرخص وبموجب المرسوم التشريعي رقم 25 تاريخ 2005/4/10 تم تعديل المرسوم التشريعي القديم رقم 51 لعام 2001 حيث تم جعل الرسم السنوي لترخيص السلاح يدفع نفسه لمدة خمس سنوات عن كامل فترة الترخيص.

6- رسم المغتربين:

ألغي هذا الرسم بموجب المرسوم التشريعي رقم 60 تاريخ 2004/9/9 النافذ بتاريخ 2005/1/1 وتم تحديد قيمة جواز السفر بمبلغ 1500 ل س.

7- الرسوم القنصلية:

يفرض الرسم القنصلي على الوثائق التي تنظم في بلد أجنبي ومعدة لتبرز أمام السلطات السورية، أو منظمة في سورية ومعدة لتبرز أمام السلطات الأجنبية.

فرض هذا الرسم بموجب المرسوم التشريعي رقم 111 لعام 1952 وأجريت عليه عدة تعديلات كان آخرها المرسوم 144 تاريخ 2003/4/7 تم فيه تحديد الرسوم القنصلية المتوجب استيفاؤها على الوثائق والمعاملات بما فيها الفواتير التجارية وشهادات المنشأ.

أما إعفاءات هذا الرسم فهي:

- إعفاء شهادات المنشأ والفواتير التجارية العائدة للبضائع الوطنية المنشأ المستوردة إلى سورية من الدول العربية الموقعة على اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية (خدمة التسجيل ورسم التصديق) وذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2004/8/25 والمرسوم التشريعي رقم 50 تاريخ 2005/9/18.
- إعفاء شهادات المنشأ والفواتير التجارية العائدة للبضائع التركية المنشأ بموجب المرسوم التشريعي رقم 49 تاريخ 2006/12/29.
- إعفاء شهادات المنشأ والفواتير التجارية العائدة للبضائع الوطنية المنشأ المستوردة إلى سورية من الدول العربية الموقعة على اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية أو الدول الغربية الموقعة على اتفاقات تجارية ثنائية مع سورية من التصديق القنصلي المنصوص عليه بموجب المرسوم 49 لعام 1977 وتعديلاته شرط المعاملة بالمثل، وذلك بموجب المرسوم رقم 80 لعام 2005

ولقد قامت وزارة المالية في عام 2009 ودعما للصناعة الوطنية بالموافقة على استيفاء الرسم القنصلي عند تنظيم البيان الجمركي بالليرة السورية وبدون أي غرامات بعد إبراز الفواتير وشهادات المنشأ مصدقة أصولا للبضائع المستوردة من بلدان لا يوجد فيها قنصليات سورية وذلك بعملية قابلة للتحويل دون ترتب أي غرامة[78].

8- رسم الأمن العام:

وهي عبارة عن رسوم تفرض على الأجنبي المقيم في سورية وغرامات وعقوبات التأخير في الإقامة على الأراضي السورية ورسم المغادرة المحدد على الأجنبي عند مغادرته الأراضي السورية والرسوم التي توضع على وثائق السفر للمواطنين السوريين.

وهي رسوم ضئيلة جداً تعود إلى عان 1970 بموجب المرسوم التشريعي رقم 29 لعام 1970 وتعديلاته اللاحقة.

وهناك العديد من الرسوم الأخرى في النظام الضريبي السوري تورد ضمن ضرائب الإنفاق وهي قديمة العهد نوردها كمايلي:

1- **رسوم كتاب العدل**: رسم نسبي أو مقطوع على معاملات مسجلة لدى كاتب العدل وتعود لعام 1959.

2- **رسوم قضائية**: تستوفى بلصق طابع على الوثائق القضائية المختلفة وتعود لعام 1953 وآخر تعديل لها كان بموجب القانون 7 لعام 2003.

3- **وهناك أيضاً**: رسم مقطوعية الكهرباء، ورسم الري، ورسم الصيد البري والبحري والمائي، ورسم الموانئ والمنائر ورسم حماية الملكية التجارية والصناعية ورسم المناجم والمقالع.

[78] - عن موقع وزارة المالية، آخر التطورات والقرارات في عام 2009www.syrianfinance.org .

4- رسوم الإدارة المحلية:

تفرض هذه الرسوم لصالح الإدارة المحلية بموجب القانون 35 تاريخ 2007/12/11 حيث تم فرض رسوم وتكاليف محلية تضاف على ضرائب ورسوم الدولة والوحدات الإدارية بقرار من مجلس المحافظة ويصدق من وزير الإدارة المحلية على ألا يتجاوز هذا الرسم 10% من ضرائب ورسوم الدولة.

5- رسم استقدام الخادمات:

وهو رسم جديد فرض بسبب انتشار ظاهرة استقدام الخادمات الأجنبيات، وفرض بموجب المرسوم التشريعي رقم 62 تاريخ 2007/10/1 النافذ بتاريخ 2008/1/1 ويبلغ 40000 ل س تحصل لمدة ثلاث سنوات.

6- صدر عام 2010 المرسوم رقم 40 الذي يحدد رسم مالي على طلب الحصول على شهادة محاسب قانوني واستلامها.

3- الضرائب على الثروة و رأس المال:

هذه الضرائب يكون مطرحها بشكل أساسي هو رأس المال والثروة، وهي ضرائب قديمة امتدت أصولها إلى حضارات الفراعنة واليونان والرومان ومن بعدها إلى حضارات القرون الوسطى. ويمكن أن نميز بين مفهوم الثروة ورأس المال كمايلي[79]:

- **رأس المال المقصود به رأس المال المستخدم في العملية الإنتاجية.**
- **والثروة هي ملكية المكلف للأموال العقارية والمنقولة دونما صلة بالإنتاج.**

إلا أن هذا التمييز ظل نظريا حيث أن تطبيق الضريبة على رأس المال لم يقم وزناً له.

كما عرف البعض الثروة الفردية على أنها قيمة ما يملكه الفرد في لحظة معينة من عقار أو منقول سواء كان هذا المنقول ماديا أو معنويا قابلا للتقويم (شهرة المحل) وسواء كانت هذه الممتلكات تدر دخلاً نقدياً أو عينياً أو لا تدر على الإطلاق، وبذلك تكون الثروة هنا هي صافي المركز المالي للممول أي فائض الأصول المملوكة للشخص عن خصومه في لحظة معينة وهي بهذا المفهوم تقترب من مفهوم صافي الميزانية في العرف المحاسبي وتختلف عن مفهوم رأس المال في علم الاقتصاد[80]. ولقد اشتملت الضرائب على الثروة ورأس المال على:

1- ضريبة العرصات والرسوم العقارية وضريبة السيارات وضريبة المواشي.

2- رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات.

- **ضريبة العرصات:**

وهي ضريبة مباشرة على الثروة ورأس المال معاً، تتناول رأس المال العقاري الذي لا ريع له، وفرضت بالقانون 178 لعام 1954 وهي ذات طابع شخصي لاعتمادها المعدلات والشرائح التصاعدية، كما

[79] - د جمل، برهان الدين، المالية العامة، دراسة مقارنة – دار طلاس، دمشق، 1992، ص 135.

[80] - دراز، حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية، 2000، ص 137-138 .

أنها لا تأخذ وضع المكلف المالي والاجتماعي بعين الاعتبار. والعرصة هي الأرض المعدة للبناء، ولقد نصت المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006 يكلف بالضريبة المالك حسب قيود السجل العقاري، سواء كان شخص طبيعي أو اعتباري، وفي حال تعدد المالكين تفرض عليهم بالتكافل والتضامن.

وتضمنت المادة 34 من المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006 أسس التكليف والتقدير لهذه الضريبة حيث يتم التقدير من قبل لجنة مختصة وفق الأسس التي يتم بها تقدير العقار من حيث الموقع وكلفة البناء وغيرها، وتبقى العرصة مكلفة بضريبتها النوعية إلى أن يتم تكليف الإنشاءات المقامة عليها بضريبة ريع العقارات. وتحدد نسب الضريبة على أساس قيمة العرصة التي تعود لمالك واحد في الأراضي السورية بما فيها إضافات الدفاع المدني ورسوم المدارس كمايلي:

- 6.5 بالألف عن جزء القيمة الذي لا يتجاوز 20000 ل س.
- 9.5 بالألف عن جزء القيمة الواقع بين 20000 حتى 100000 ل س.
- 12.5 بالألف عن جزء القيمة الذي يتجاوز 100000 ل س.
- ضريبة ثابتة بنسبة 6.5 بالألف على العرصات العائدة للدوائر الوقفية والهيئات الخيرية ذات النفع العام والوحدات التي لا ريع لها والعائدة للبلديات.

ويلاحظ أن حصيلة هذه الضريبة ضئيلة وذات تأثير بسيط في الإيرادات الضريبية حيث تبلغ حصيلتها في عام 2010 مبلغ /50/ مليون ليرة سورية بنسبة 0.017% من إجمالي الضرائب والرسوم ونسبة 0.006% من إجمالي إيرادات الموازنة، وهذا راجع إلى عدم تقدير قيمة العرصات بما يتناسب مع ارتفاع الأسعار للعقارات بل يتم اللجوء للتخمين الثلاثي بطريقة عفوية لا تمت بصلة للتقدير العلمي والواقعي.

- **رسم الفراغ والانتقال والتسجيل العقاري:**

تم فرض هذا الرسم بالقانون رقم 429 لعام 1948، وتهدف إلى استيفاء رسوم مقابل خدمات مؤداه لتسجيل العقود وتدوين وإجراء المعاملات المتعلقة بإنشاء حق عيني عقاري أو نقله، وبمعنى آخر فإن مطرح الضريبة هو المعاملات العقارية عند تسجيلها في السجل العقاري. ويتألف رسم التسجيل العقاري من رسوم نسبية ومقطوعة واردة ضمن القانون 429 تاريخ 1948. وتفرض النسب على القيم التخمينية التي لا تناسب الواقع، كما أنها ضئيلة نسبيا وهذا الرسم ذو حصيلة منخفضة، وبالتالي لا بد من إعادة النظر في هذه الضريبة لزيادة حصيلتها واستخدامها في الحد من ارتفاع أسعار العقارات دون مبرر.

- **رسوم السيارات:**

اعتبر المشرع السوري هذه الرسوم من ضمن ضرائب الإنفاق وتم معاملة السيارات وغيرها من المركبات معاملة السلع وليس معاملة رؤوس الأموال وفي هذا الجانب يمكن إيراد مايلي[81]:

- أخطأ المشرع عندما اعتبر هذه الضريبة السنوية الدورية رسما وهي ليست مقابل خدمة وإنما ضريبة غير مخصصة بكل معنى الضريبة.

---

[81] - آغا ، ريم جودت يعقوب ، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام ، مرجع سبق ذكره ، ص 65 .

- أخطأ المشرع عندما اعتبرها رسما على الإنفاق حيث أن هذا الرسم لم يفرض على عملية الإنفاق عند شراء السيارة لمرة واحدة وإنما هو ضريبة دورية ولا تتعلق بعملية الإنفاق قطعاً.

لذلك يفترض أن تكون هذه الضريبة من ضمن ضرائب الثروة ورأس المال، ولقد تم فرض هذه الضريبة وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم 117 تاريخ 1961/11/26 والقانون 40 لعام 1978 وتم إلغاء القانون 117 بموجب المرسوم التشريعي رقم 48 تاريخ 2002/8/6، الذي وضع رسوم للسيارات بحسب فئتها ونوعها وتمت إضافة هذه الرسوم بنسبة 10% على مركبات الركوب السياحية وبنسبة 25% على مركبات الركوب المتوسطة وذلك بحسب المادة 7 من المرسوم التشريعي رقم 41 لعام 2005.

وكذلك تم فرض رسم إضافي على السيارات السياحية عند تسجيلها لأول مرة لدى دوائر النقل ولمرة واحدة حسب سعة اسطوانتها بحيث تفرض 10000 ل س على السيارات السياحية التي لا تزيد سعتها عن 1600سم3 و25000 ل س على السيارات السياحية التي تزيد عن 1600سم3.

كما تم تعديل الرسوم السنوية للسيارات بموجب المرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2008 بحيث أصبحت كالتالي:

- 3000 ل س للسيارات التي لا تزيد سعة محركاتها على 1600 سم3.
- 5000 ل س للسيارات التي سعتها من 1601 – 2000 سم3.
- 10000 ل س للسيارات التي سعتها من 2001 – 2500 سم3.
- 15000 ل س للسيارات التي سعتها 2501 – 3000 سم3.
- 25000 ل س للسيارات التي سعتها 3001 – 3500 سم3.
- 50000 ل س للسيارات التي سعتها 3501 – 4000 سم3.
- 150000 ل س للسيارات التي سعتها تزيد عن 4000 سم3.

وتعمل الدولة حاليا على دراسة مشروع قانون لاستبدال الترسيم السنوي للسيارات بإضافة ضريبة بين 4 و5 ليرات سورية إلى ثمن اللتر الواحد من البنزين، حيث تستثنى السيارات التي تتراوح سعة محركاتها 3000 فما فوق [82].

وتتميز هذه الرسوم بأنها من أكثر الضرائب والرسوم جدوى وأوفرها حصيلة كما أنها تتزايد سنويا حيث انتقلت من 1.2 مليار ل س عام 1995 إلى 6 مليار ل س عام 2007 وهذا نتيجة عدم إمكانية تهرب المكلفين منها، كما أنه يمكن حصرها ضمن سجلات واضحة يسهل معها تحديد المكلف بها وإرغامه على أدائها ومعاقبة المتهربين منها.

[82] - جريدة الاقتصادية، العدد 443، 2010، ص 14 .

- **رسم المواشي:**

تم إلغاء القانون رقم 794 لعام 1928 وتعديلاته الخاصة بضريبة المواشي الذي كان يعتمد على الأسلوب البدائي وهو عد المواشي في المراعي، ثم صدر المرسوم التشريعي رقم 18 تاريخ 2004/2/14 الذي يتضمن إخضاع المواشي المصدرة والمواشي التي تدخل الأراضي السورية بقصد الرعي والتسمين لرسم مالي قدره 100 ل س لكل رأس.

تعتبر هذه الضريبة غير مجدية ويفضل إلغاؤها أو فرضها بشكل آخر كما في الدول المتقدمة عند ذبح الرأس وليس عند إنتاجه، ويفترض أن تكون هذه الضريبة من ضمن ضرائب الثروة ورأس المال في النظام الضريبي السوري.

- **رسوم الانتقال على التركات والوصايا والهبات:**

أحدثت هذه الضريبة بموجب المرسوم التشريعي رقم 101 لعام 1952 وهو يتناول جميع الأملاك والثروات المنقولة وغير المنقولة التي تؤول للغير بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو بأي طريق آخر شرط أن يكون بلا عوض، حيث ميز المرسوم من حيث المعاملة بين الأموال التي تنقل عن طريق الإرث وتلك التي تنقل بالوصايا والهبات من خلال النسب الموجودة في جداول موضحة في متن المرسوم التشريعي 101 لعام 1952. ثم صدر المرسوم التشريعي رقم 56 لعام 2004 والذي أنهى العمل بأحكام المرسوم التشريعي 101 لعام 1952 .

إعفاءات هذه الضريبة:

1- المفروشات البيتية والأوراق الشخصية والصور والتماثيل ومجموعات الكتب والمجموعات الفنية والأوسمة والمعاشات التقاعدية وتعويضات التسريح ومبالغ التأمين على الحياة والودائع العينية والمبالغ النقدية المودعة في حسابات لدى المصارف أو صناديق الادخار السورية على اختلاف أنواعها وإعفاء دار سكن واحدة لعائلة المورث.

وأهم الملاحظات على هذه الضريبة:

1- هذه الضريبة غير مستقرة وهذا يعود لأنها غير دورية، كما أن الأموال متأتية بدون عوض أو جهد فالمكلف يدفعها دون الشعور بها.
2- معدلاتها غير منطقية ومرتفعة فهي تتراوح بين 4-96% في الأموال المنتقلة بالإرث وبين 5-100% في الأموال المنتقلة بالوصايا وبذلك نكون أمام حالة مصادرة أموال لا علاقة لها بالضرائب كيفما كان نوعها[83]، وهذا أدى إلى التهرب سواء بالوسائل المشروعة وغير المشروعة
3- تتميز هذه الضريبة بضآلة حصيلتها حيث أن أعلى قيمة محققة كانت سنة 2002 بلغت 0.7 مليار ل س في حين لم تسجل سنة 2005 ولا ليرة سورية، وبلغت حصيلتها في عام 2010 مبلغ /100/ مليون ليرة سورية بنسبة 0.03% من إجمالي الضرائب والرسوم ونسبة 0.01 من إجمالي إيرادات الموازنة.

---

[83] -غندور، غسان فاروق، الإيرادات الضريبية في سوريا ومساهمتها في إيرادات الموازنة العامة للدولة، مرجع سبق ذكره، ص 91.

4- إن إلغاء رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات بموجب المرسوم التشريعي رقم 56 لعام 2004 قد أدى إلى انخفاض الحصيلة (رغم مواصلة العمل بقانون التركات القديم على المعاملات الكثيرة جداً المتراكمة والتي سوف يستغرق الانتهاء من إنجازها سنوات عديدة) لذلك كان يجب إعادة العمل به بمعدلات تصاعدية وشرائح معدلة وإصدار تشريع يجعل كل ثروة تقل عشرة ملايين ليرة لا تدفع ضريبة وما يزيد عن هذا الرقم يدفع ضريبة فنكون قد حققنا نوعا من العدالة خاصة وأن هذه الضريبة معمول بها عالمياً، وهي عادلة إذا أحسن تطبيقها من ناحية جبايتها وتقليل تكاليف ذلك.
5- إن المرسوم التشريعي 56 لعام 2004 فرض الرسم كنسبة من القيمة التخمينية غير الحقيقية الأمر الذي خفض بشكل كبير الحصيلة المتأتية من هذا الرسم مما أفقد ضريبة التركات والهبات وظيفتها الأساسية في إعادة توزيع الثروة بين أفراد المجتمع وبالتالي أفقد هذه الضريبة الغاية التي أنشئت من أجلها.
6- إن المرسوم 56 لعام 2004 يحابي الأغنياء لأنه وبحسب هذا المرسوم التركة الكبيرة تخضع لنسبة واحدة فقط حسب درجة القرابة هي 20%، والتركة الصغيرة أيضاً تخضع لذات النسبة وحسب درجة القرابة، حيث أن المرسوم 56 لا يشتمل على أية إعفاءات من الضريبة كما أنه لا يأخذ بعين الاعتبار القاصرين، بينما وفقاً للمرسوم 101 كان صاحب التركة القليلة في كثير من الأحيان يشمله الإعفاء من الضريبة.

ثالثا : الإدارة الضريبية :

الإدارة الضريبية هي الجهاز الفني والإداري الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي من حيث فرض الضرائب وجبايتها وإن نجاح أي سياسة ضريبية يتطلب توفر إدارة ضريبية كفؤة وخبيرة ونزيهة تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة. وتتكون الإدارة الضريبية من الكادر البشري، والتجهيزات المادية، ونظام الإدارة وتلعب كفاية وكفاءة التجهيزات المادية مثل المباني ومرافقها والتجهيزات المكتبية وخاصة تقنية جمع المعلومات وتخزينها ومعالجتها، ووسائط الانتقال والمخصصات المالية الكافية ومنح العاملين مكافآت مجزية تتناسب مع كفاءاتهم ومع خطورة الدور الذي يلعبونه وكفاءة الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية ومرونته كل هذا يلعب دورا في كفاءة النظام الضريبي. فالوسط الإداري الضريبي والقيم والطروحات السائدة في الإدارة الضريبية، إذا كانت جيدة وإيجابية تستطيع تلافي الكثير من مساوئ أو تخلف التشريع، وتساعد على إشاعة ثقافة مالية نزيهة، وخصوصاً في الإدارات الضريبية المتصلة بضريبة الدخل أو الرسوم الجمركية، كما تساعد على تخفيض نفقات التحصيل التي تأكل أحياناً جزءاً كبيراً من حصيلة بعض الضرائب لدينا، حيث ما زالت تسود أساليب قديمة في التحقق والجباية إلى غير ما هنالك من مظاهر التخلف، ومع الأسف وفقاً لكافة التقارير والدراسات التي قام بإعدادها خبراء سوريون وأجانب، يتبين لنا أن ضعف الإدارة الضريبية لدينا وتخلفها لا يعادله سوى ضعف التشريع الضريبي وتخلفه، كما أنها تعاني من نقص شديد في التعامل مع الشأن المالي بعقل محاسبي ضيق وبأساليب إدارية بيروقراطية[84]. وإن واقع الإدارة الضريبية في سورية يقوم على التقسيم النوعي واعتماد التقدير الإداري ونظام أتمتة بسيط جداً، بالإضافة إلى إجراءات معقدة وبطء في انجاز المعاملات الضريبية .

[84] - د نجمة الياس : الدعم تحديات الواقع و مسؤولية القرار .

ولقد سعت سورية إلى إصلاح الإدارة الضريبية من ضمن عمليات الإصلاح الضريبي، فأصدرت القانون 41 الخاص بإحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية بتاريخ 2007/12/31 غايتها اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة ووضع الخطط اللازمة وتنفيذها بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، من اقتراح التشريعات الضريبية وإعداد تقديرات الإيرادات السنوية للموازنة ووضع وتنفيذ خطط مكافحة التهرب الضريبي وإبرام المعاهدات والاتفاقيات المتعلقة بالضرائب والرسوم والتنسيق مع الأجهزة الرقابية لضمان تنفيذ التشريعات الضريبية والتنسيق مع مديرية الجمارك. إن من شأن هذه الهيئة إذا كانت متميزة وقوية أن تؤدي إلى ارتفاع نسبة الضرائب إلى الناتج وانخفاض عجز الموازنة وانخفاض الدين العام وتحسين الخدمات العامة وتعزيز قدرة الدولة على القيام بمهامها السيادية بشكل أفضل وإعادة توزيع الدخل بشكل يقلل من التفاوت المرعب والصارخ في التوزيع، أي أننا يمكن أن نحل أكثر من مشكلة من المشاكل الكبرى لدينا من خلال مؤسسة رائدة، ولقد أنشئت الهيئة العامة للضرائب، إلا أن بنيتها ومهامها وبنائها، رغم أهميتها، لا ينبأ بأنها ستكون مؤسسة رائدة،كونها بنيت بنفس الطريقة النمطية للهيئات القائمة[85].

وفي ضوء ذلك تقوم وزارة المالية أيضا بتقسيم المكلفين الخاضعين لزمرة الأرباح الحقيقية إلى كبار المكلفين (رقم عملهم 70 مليون ليرة سورية) ومتوسطي المكلفين (رقم عملهم من 30 مليون إلى 70 مليون ليرة سورية)[86] كما قامت بإنشاء وحدة لكبار المكلفين في دمشق وذلك بموجب قرار وزير المالية رقم (2428) تاريخ 2006/8/23المتضمن إحداث قسم لكبار المكلفين في مديرية مالية دمشق يعنى بأمورهم في كل من محافظة دمشق و ريف دمشق استعدادا لإحداث أقسام مماثلة في المحافظات السورية في حلب وحمص والمنطقة الساحلية ولا بد من التوقف قليلا عند وحدة كبار المكلفين في سوريا المنشأة حديثا والتي تعتبر نوعا من أنواع إصلاح الإدارة الضريبية المرتكز على التقسيم الوظيفي ، فهذا القسم تحكمه أنظمة خاصة بحيث يقوم بتقديم الخدمات والمعلومات والإرشاد والتوعية ومن ثم إدارة قوية وفعالة لمخاطر التدقيق والمتمثلة في تصاريح المكلفين عن مختلف ضرائبهم ، كما أن هذا القسم يقوم بإدارة جميع أنواع الضرائب والرسوم (المباشرة وغير المباشرة) لذلك فإن المكلفين المسجلين في هذا القسم يقومون بتقديم بياناتهم و إقراراتهم و طلباتهم و كل ما يخص جميع أنواع الضرائب و الرسوم الخاضعين لها في هذا القسم حصرا ، و يتألف قسم وحدة كبار المكلفين من ستة دوائر هي (دائرة الخدمات – التسجيل و الحذف – الالتزام – المتابعة و إدارة الديون – الأرشيف و الشؤون الإدارية – المعلوماتية) .

كما تم اعتماد الرقم الضريبي في سورية حيث تم بداية منحه مع البطاقة الضريبية لكبار المكلفين ثم انتقلت بمنحه الى المصدرين والمستوردين على مستوى سوريا و على ان يتم الانتقال به لكل مكلف في سوريا بشكل تدريجي و من شأن هذا الإجراء أن يكون له فوائد للمكلف و للدوائر المالية بحيث يحقق للمكلف وجود مكان واحد و رقم واحد لمتابعة إجراءاته الضريبية و تحقق للإدارة المالية نوعا من تبسيط الإجراءات و توفير إمكانية إدارة المخاطر بما يضمن العدالة الضريبية ووجود قاعدة بيانات مركزية يمكن الرجوع إليها .

من الممكن لهذه الإجراءات أن تحقق للإدارة المالية خطوة إصلاحية حيث تعتبر وزارة المالية أن هذه الأقسام هي خطوة هامة لاستكمال عملية الإصلاح الضريبي و قسم دمشق هو النواة المركزية الرائدة على

[85] - د خضور رسلان، المؤسسات الرائدة ودورها في الإصلاح الاقتصادي ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي 2009/5/12 ، ص 13 .
[86] - قرار وزير المالية رقم 2937 تاريخ 2006/10/5 الذي يحدد معايير التسجيل .

مستوى القطر ، و تأمل الوزارة من هذه الأقسام تزويد السيد الوزير بتقارير شفافة و دقيقة و توفر معطيات واقعية و صحيحة لصانعي و متخذي القرار و ذلك من خلال قاعدة البيانات المؤتمتة التي ستتوفر في هذه الأقسام . كما ستفيد في معالجة الشفافية و تحديد المسؤوليات و سوف تتمكن وزارة المالية من تحصيل إيرادات ضريبية بجدوى اقتصادية عالية من خلال انخفاض التكلفة باعتماد التقدير الذاتي ، و تسعى بذلك الإدارة الضريبية الوصول إلى مجتمع ضريبي يعتمد على تكامل العلاقة بين العناصر الرئيسية الثلاثة (المكلف – الإدارة الضريبية – المحاسب القانوني) من خلال التعاون الوثيق بين الأطراف الثلاثة .

بعد كل هذه الخطط لإصلاح الإدارة الضريبية، لم نلحظ وجود أي تغير على الأقل في مديريات مال المحافظات لا من حيث التحديث المعلوماتي أو من حيث التأهيل والتدريب، ولا يزال العامل في المالية أو مراقب الدخل يكون خائفا من وجود خطأ ما في عمله عائد إلى ضعف خبرته، أو وجود تعليمات جديدة لم تصله، أو أسلوب عمل في الوزارة لم يتعرف عليه في الماليات مما يعرضه للعقوبة.

ناهيك عن العلاقة بين المكلف وموظف الإدارة الضريبية (مراقب الدخل) والتي هي علاقة على درجة عالية من الحساسية وللأسف فهي في سورية علاقة تنافر وسيطرة وفرض، فالمكلف لا يكون صادقا في تقديم بياناته وأوراقه الثبوتية وبالمقابل فإن المراقب لا يستطيع أيضاً أن يعتبر أن كل بيانات المكلف صحيحة، كما انه قد تكون هناك علاقة مباشرة بين المكلف ومراقب الدخل من خلال مساعدة المكلف بإصدار بيانه الضريبي وإغفال بعض الأمور في التكليف مقابل مكاسب مادية، إضافة إلى قيام المحاسبين القانونيين بتقديم بيانات ضريبية تعتمد على أرقام افتراضية لعمل المكلف وفي الغالب يقوم المكلف بالتوقيع على هذه الأرقام دون معرفته بها وبتأثيرها على مهنته. هذا إلى جانب عدم قدرة المراقب تخفيض ضريبة المكلف عن السنة السابقة إطلاقا كما أن الضريبة التي يقوم بوضعها من خلال مشاهداته وتدقيقه تتعرض للزيادة عدة مرات من قبل المدققين ومن قبل اللجان المالية.

من خلال واقعنا الضريبي نجد أن الإدارة الضريبية أو وزارة المالية تلعب دورا مهيمنا احتكارياً، فهي تحتكر وضع مسودات التشريعات وتصدر تعليماتها التنفيذية، كما أنها الجهة التي تنظر في الاعتراضات الضريبية وتظلمات المكلفين من النظام الضريبي وممارسات الإدارة الضريبية، وهي بالتالي الخصم والحكم، وبعد إحداث مديرية الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي استطاعت المالية أن تمركز وتحتكر لديها كل ما له علاقة بالضرائب على نحو مطلق وهذا وضع شاذ يحتاج إلى تعديل بحيث تتولى الإدارة الضريبية تنفيذ التشريعات وتطبيق القوانين فقط دون الخوض في صياغة مشاريع التشريعات، كما أنه يجب استحداث المحاكم الضريبية المختصة التي تتبع للقضاء أصولا لفض المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية .

كل هذا يكشف عن الضعف والخلل الذي يسيطر على الإدارة الضريبية وأصول العمل فيها والفساد الإداري الذي يسيطر عليها، لذلك لابد من إجراء عملية إصلاح للإدارة الضريبية وذلك في إطار التطوير والتحديث وصولا لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية ، حيث تشير كافة التجارب العالمية أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يساعد بشكل كبير في إصلاح الإدارة الضريبة لأن متطلبات تطبيق هذه الضريبة يستلزم وجود إدارة ضريبية عالية المستوى .

إن دراستنا السابقة لبنية النظام الضريبي السوري والتشريع الناظم له، يضعنا أمام صورة واضحة لهذا النظام الذي يقوم على قوانين وأنظمة قديمة وحديثة تفتقد للوحدة والتجانس وتتعرض للتعديل المستمر ولعدة

مرات، وهذا يبرز الضعف الشديد والتقصير في دراسة التشريع قبل صدوره، ويتنافى مع مبدأ الاستقرار التشريعي و قاعدة اليقين الذي يصر عليه كبار الفقهاء الماليين والذين يمارسون العمل المالي نظرا لخطورة وأهمية هذا الموضوع[87].

إن نظامنا الضريبي الحالي غير مقنع بسبب عدم عدالته، وغير فعال حاليا بسبب تخلف وقدم ضرائبه وعدم عصرنته قياسا على الأنظمة الضريبية الموجودة في الدول العربية المجاورة كتركيا ومصر والأردن وتونس، فجميع التعديلات التي أجريت عليه مؤخرا كانت هامشية ولا تمس بنيته لأنه ما زال يعتمد على الضرائب النوعية في تكليف الدخول وهي ضرائب قديمة وغير فعالة ولا تسمح بتحقيق التصاعدية الحقيقية وتم التراجع عنها في كل دول العالم وفي كثير من الدول العربية كالأردن ومصر والجزائر والمغرب وتركيا ولابد من الاعتماد على ضريبة الإيراد العام حتى يحقق التصاعد العدالة الضريبية وإدخال الضريبة على القيمة المضافة والتي أصبحت ضرورة ملحة الآن.

كما أن هذه التعديلات لم تؤدي إلى زيادة فعلية حقيقية بموارده، وأن الزيادات المتحققة بالإيرادات الضريبية في السنوات الأخيرة إذا أخذت بالأسعار الثابتة تكاد تكون معدومة وإذا أخذت بالأسعار الجارية فهي لازالت ضعيفة بجميع المقاييس خصوصا إذا ما عرفت أسبابها الظرفية[88].

لدينا مشكلة كبيرة فيما يخص السياسة الضريبية والتحصيل الضريبي، والعبء الضريبي لدينا لازال ضعيفاً وضعيفاً جداً إذا ما قورن بالبلدان المتطورة أو البلدان المجاورة أو المماثلة لنا اقتصادياً كمصر، ففي سورية تراوح بين 10.5% و17.3% من الناتج المحلي الإجمالي وهو منخفض مقارنة مع مصر /21%/ والأردن /24%/ وتركيا /23%/[89] وهذا يعني أن الطاقة الضريبية أو المقدرة التكلفية للدخل القومي السوري[90] متدنية جداً ويمكن القول أن سبب ضعف الطاقة الضريبية هو انخفاض متوسط دخل الفرد، وعدم وجود جهاز ضريبي كفء، وغياب الوسائل المادية اللازمة وكثرة الإعفاءات الضريبية، والتهرب الضريبي الواسع الانتشار، وانتشار ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي.

لذا على التشريع الضريبي أن يأخذ بعين الاعتبار اتجاهات العصرنة والحداثة والتماسك والتجانس والوحدة في الرؤية والتشريع بما يحقق العدالة في التكليف والمساواة بين المواطنين والوفرة في الموارد، ليكون فعالاً على الصعيد المالي والضريبي وفعالا كأداة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، حتى نستبدل بمجموعة القوانين والأنظمة الضريبية ذات الصياغة السيئة والمتناثرة والمبعثرة نظاما ضريبيا يستجيب للواقع والعصر ولحاجات القطر ويستحق هذا الاسم.

و ترى الباحثة أن نظامنا الضريبي الحالي غير ملائم لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة إلا ان هناك ضرورة لتطبيق هذه الضريبة لدورها الكبير في إصلاح الإدارة الضريبية و تحديث النظام الضريبي و في حال قررت سورية اتخاذ القرار بتطبيق ضريبة القيمة المضافة يجب فعليا العمل عل إصلاحه على عدة محاور يمكن اختصارها كالتالي:

[87] - د نجمة الياس، الدعم تحديات الواقع ومسؤولية القرار.
[88] - د نجمة الياس، الدعم تحديات الواقع ومسؤولية القرار .
[89] - الغندور، غسان فاروق، رسالة ماجستير مرجع سبق ذكره، ص 110 .
[90] - الطاقة الضريبية حسب رأي الدكتور الياس نجمة هي مقدار من الدخل القومي يمكن اقتطاعه عن طريق الضرائب دون إثارة اعوجاجات اقتصادية أو اجتماعية ضارة بالمجتمع ويحددها بالمتبقي من الدخل القومي بعد سحب ما يلزم للاستهلاك والادخار الخاص . انظر ريم جودت يعقوب آغا، رسالة ماجستير، مرجع سبق ذكره، ص 84 .

1- على صعيد التشريع الضريبي .
2- على صعيد هيكلية النظام الضريبي و الاتجاه نحو الضرائب الموحدة .
3- على صعيد الإدارة الضريبية و التي تحتاج إلى إصلاح جذري و التوجه نحو عصرنتها من خلال الاستفادة من تجارب الدول الأخرى.

و يعتبر الاعتماد على هذه الضريبة في تحديث وإصلاح الإدارة الضريبية في سورية خطوة في الاتجاه الصحيح و إن كافة المشاكل التي تعاني منها هذه الإدارة يمكن أن يحل عن طريق هذه الضريبة للأسباب التالية :

1- إن أهم أهداف تحديث وتطوير الإدارة الضريبية يتمثل بوجود إدارة ضريبية واحدة وشفافة تعتمد أسس عمل متطورة ، وتحديث وتبسيط إجراءات العمل آلياته وتحسين مستوى الخدمات المقدمة للمكلفين و تفعيل الالتزام الضريبي وبالتالي بناء نظام ضريبي أكثر عدالة وتحقيق زيادة في نسبة الواردات إلى الناتج المحلي الإجمالي وهذا ما تحتاجه الإدارة الضريبية في سورية ، وبالتالي فإن أهم سمات الإدارة الضريبية الحديثة يقوم على :

- هيكل تنظيمي متكامل يقوم على أساس وظيفي : و هذا يعني وفقا لتجارب الدول الانتقال من التنظيم القائم على أساس الضرائب إلى التنظيم القائم على أساس توزيع المهام واستحداث وحدات جديدة في الإدارة الضريبية و إعادة تنظيم الماليات بما يتفق مع هذا التقسيم و إنشاء فرق عمل في كافة المجالات (فريق الالتزام – فريق التدقيق – فريق خدمات المكلفين .... الخ)
- مقر رئيسي فعال حيث وجدنا من خلال الدراسات و التجارب ضرورة وجود إدارة موحدة للضرائب و هذا ما قامت به سورية بإنشائها للهيئة العامة للضرائب و الرسوم و التي ذكرناها مسبقا .
- ممارسات عمل آلية تساند التقدير الذاتي ، و لقد بينا أنه تم في سورية مؤخرا إقرار التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار و متوسطي المكلفين علما أنه في نظام التقدير الذاتي يتمثل دور الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب من خلال خدمات الممولين و برامج التوعية الموثوقة وبرامج إنفاذ التحصيل والتدقيق الموجهة و لا يتحقق ذلك إلا إذا قامت الإدارة الضريبية بتحديث عملياتها من خلال توفير قانون ضريبي بسيط و مستقر و خدمات و معلومات موثوقة للممولين و إجراءات بسيطة لتقديم الإقرارات الضريبية و دفع الضريبة و جزاءات ملائمة مطبقة بفعالية و نظام فعال و نزيه للتظلم .
- خدمات موثوقة و برامج للامتثال تقوم على المخاطر و يمكن الاستفادة من التجربة المصرية في هذا المجال لأن لديها نظام فعال جدا لإدارة المخاطر .
- موظفون مهرة و متخصصون يعملون بإنصاف و أمانة و شفافية . و هذا ما يستدعي التدريب الجيد للعاملين الموجودين مسبقا و استقدام عمالة جديدة ذات كفاءة عالية و مدربة بشكل جيد ،

مما يستدعي ضرورة وضع برنامج ممنهج للتدريب (كما في مصر مثلا) و إنشاء معهد لمنفذي الضرائب يقدم العلم و التدريب و الكفاءة .

2- تحتاج الإدارة الضريبية في سورية إلى أسس عمل محددة تستطيع الحصول عليها من خلال إدخال نظام الضريبة على القيمة المضافة لأن إدارة هذه الضريبة تقوم على هذه الأسس حتى تضمن النجاح:

- التوجه نحو خدمة المكلف من خلال تفعيل خدمة المكلف و تحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلفين وزيادة ثقافة المكلفين لجهة حقوقهم وواجباته من خلال إنشاء فريق لخدمة المكلفين الذي يقوم كما في التجربة اللبنانية [91] بالتحضير لتسجيل المكلفين بالخدمات الضريبية الإلكترونية (E – Taxation) و التحضير لإطلاق مركز الاتصالات لخدمة المكلفين (call center) و صيانة و تحديث الموقع الإلكتروني (web site) إضافة إلى قيام الإدارة الضريبية بتسهيل الخدمات للمكلفين من خلال إرسال و إنجاز المعاملات عبر البريد الالكتروني والبريد العادي و اعتماد آلية تسديد الضرائب عن طريق المصارف و تعقب كافة المعاملات إلكترونيا و نسبة إنجازها و المراحل التي مرت بها من خلال إنشاء نظام معلوماتي يخدم هذا الأمر و أيضا إرسال و إنجاز المعاملات الضريبية إلكترونيا عبر الإنترنت .
- الفعالية و الفاعلية من خلال تعزيز الموارد و القدرات البشرية و توفير أنظمة معلوماتية و تقنيات متقدمة و تنظيم آليات سير المعاملات و المراجعات و إعادة هندسة النماذج الضريبية (في سورية تم تغيير شكل البيان الضريبي المقدم من قبل مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية) و تحديث و تفعيل الإجراءات الضريبية من خلال تبسيطها و تطبيق نظام إدارة الضرائب المميكن ، و تحديث القوانين و التشريعات و تبسيطها و استحداث قانون جديد للإجراءات الضريبية يكون هدفه ترشيد معايير الإجراءات الضريبية و توحيدها (تسجيل – تحصيل – دفع – اعتراضات و استئناف) و تحديد حقوق المكلف وواجباته و حقوق الإدارة الضريبية وواجباتها . كما يجب تعزيز القدرات البشرية من خلال الاعتماد على التدريب الداخلي والخارجي .
- الشفافية وتتم من خلال الشفافية في تزويد المكلفين بالمعلومات الضريبية ونشر التقارير و الإحصاءات والنشرات التطبيقية
- تحسين الأداء والإنتاجية من خلال التنسيق و العلاقات الخارجية و تطوير قاعدة المعلومات و المساواة بين المكلفين وتحديد مهل زمنية لإنجاز المعاملات من خلال مؤشرات محددة (

---

[91] - لؤي الحاج شحاذة ، تحديث و تطوير الإدارة الضريبية في لبنان ، مدير الواردات في وزارة المالية اللبنانية .-NENA OECD INVESTMENT PROGRAMME- Na National Investment Reform Agenda Workshop April 19, 2007, Beirut – Lebanon.

اعتراضات – تدقيق) وتحليل إنتاجية ساعات العمل و ترشيد الطاقة الوظيفية و تعزيز الرقابة الداخلية .

إن ما ذكرناه سابقا هو بعض مما يمكن أن تتيحه ضريبة القيمة المضافة من إصلاح للإدارة الضريبية في سورية و لكن ترى الباحثة أن برنامج إصلاح الإدارة الضريبية حتى و لو كان عن طريق إدخال هذه الضريبة يجب أن يتم عن طريق تطور مرحلي و زمني و على عدة أصعدة تبدأ بإنشاء فريق متخصص لإصلاح الإدارة الضريبية يقوم بإصلاح نظام الضرائب النوعية و تطبيق الصور الفنية و الحديثة للضرائب باعتماد الضرائب الموحدة و دعمها بالتشريعات المناسبة والقوية وإدخال نظام الميكنة المتطور والربط مع جميع الوزارات والهيئات ذات الصلة ونشر وتعميم نظام الفوترة كثقافة عامة و إلزامية و إنشاء معهد غايته التدريب والتطوير وإجراء الأبحاث والدراسات كما لا بد من إنشاء فرق متخصصة للعمل في كافة المجالات التي تحتاج إلى تحدث وتطوير وإصلاح في الإدارة الضريبية مهمتها تشخيص العيوب ودراستها واقتراح أفضل الأساليب المتبعة والمناسبة من خلال الاستفادة من تجارب الدول الأخرى ، و الغاية و الهدف هو الوصول إلى إدارة ضريبية تتسم بالكفاءة والنزاهة والقدرة على تحقيق الأهداف ولعل دراسة كل من التجربة اللبنانية والمصرية في تطوير وتحديث الإدارات الضريبية لديها من خلال إدخال ضريبة القيمة المضافة يزودنا بتفاصيل هامة جدا تغني في إعداد برنامج إصلاح وتطوير الإدارة الضريبية في سورية بشكل فعال ، و أهم من هذا أن الكثير من آليات تطور الإدارة الضريبية يجب أن يسبق تطبيق هذه الضريبة في سورية و ذلك لتهيئة المناخ الضريبي من ناحية الإدارة و المكلف لتطبيقها بنجاح أو على الأقل لتطبيقها بالتدريج بما يتناسب و تهيئة شروط هذه البيئة .

المبحث الثاني: مفهوم وتطور الضرائب على الإنفاق وتطبيقها في سورية

الضرائب على الإنفاق هي الضرائب التي تفرض على استعمالات الدخل أو أوجه إنفاقه في الحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية المختلفة، والمقصود هنا هو الإنفاق غير الاستثماري أي هو أوجه الإنفاق على السلع والخدمات الاستهلاكية لذلك فكثيرا ما يفضل البعض تسمية هذا النوع من الضرائب باسم الضرائب على الاستهلاك أو الضرائب على السلع ولما كانت هذه الضرائب قد تصيب السلع حال إنتاجها أو حال تداولها بين البائعين والمشترين لذلك فقد فرضت هذه الضرائب تحت مسميات مختلفة مثل الضرائب على المبيعات والضريبة على المشتريات والضريبة على الاستعمال والضرائب على الإنتاج المحلي ولكن يفضل تسميتها بالضرائب على الإنفاق (غير الاستثماري)[92]، والواقع أن الإنفاق الاستهلاكي يعبر بدقة عن المقدرة التكليفية للممول لأنه كلما زاد حجم الموارد التي يتمتع بها الممول كلما زادت نفقاته الاستهلاكية [93].

وتتلخص هذه الضرائب في كونها غير مباشرة تصيب مظاهر رأس المال ومظاهر استخدامات الدخل وليس عين الدخل مباشرة ومن يتحمل عبئها ليس الشخص الذي يقوم بدفعها، وتعتمد في فلسفتها للعدالة على أن من يحصل على دخل أكبر يكلف بها بشكل أكبر مع وجود حد أدنى من السلع الضرورية يتم تكليفه بمعدلات قليلة أو يتم إعفاؤه.

ويتميز هذا النوع من الضرائب بوفرة حصيلتها وخاصة إذا ما أحسن اختيار وعاء الضريبة وطرق ربطها وتحصيلها حيث تتوالى حصيلتها على مدار السنة، وهي أخف وقعا على المواطن حيث تندمج قيمتها في أسعار السلع فلا يشعر بها المكلف، وهي لقربها من مراكز النشاط الاقتصادي تحدث من الآثار على سياسات الإنتاج والتوزيع والاستهلاك ما يجعلها قادرة على المساهمة الفعالة في تحقيق أهداف المجتمع، كما تمتاز بالمرونة حيث تتأثر تأثراً مباشراً وسريعاً بالأحوال الاقتصادية من رخاء وكساد فتساعد بذلك على التغلب على بعض مشاكل التوقيت في رسم وتنفيذ السياسة الضريبية، وهي سهلة الإدارة وصعبة التهرب قليلة التكاليف، وبسبب هذه الميزات أصبحت شائعة الاستعمال في جميع النظم الضريبية.

تعرضت الضرائب على الإنفاق لانتقادات شديدة أهمها[94]:

- يعاب عليها تأثرها بالأحوال الاقتصادية، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض حصيلتها في حالة الكساد بدرجة قد تؤدي إلى ظهور عجز ضخم في إيرادات الدولة.
- نظرا لاندماج قيمتها في أسعار السلع فقد عاب عليها البعض عدم إشعار المواطنين بثقل العبء الضريبي ومن ثم بمسؤوليتهم في متابعة ومراقبة النشاط الحكومي.
- عجزها عن تحقيق العدالة الضريبية عند فرضها على السلع بغض النظر عن حالة مستهلكيها.

وبسبب هذه الانتقادات توجهت أنظار المشرع الضريبي إلى أن يأخذ بعين الاعتبار عند فرض هذه الضريبة أهمية اختيار السلع والخدمات التي تفرض عليها الضريبة وأيضاً معدلات هذه الضريبة وذلك مراعاة لمبدأ العدالة الضريبية من جهة ووفرة الحصيلة من جهة أخرى.

---

[92] - دراز، حامد عبد المجيد ، مبادئ المالية العامة ،ى مركز الإسكندرية للكتاب 2000، ص 160.
[93] - د السيوفي قحطان، 1989 – اقتصاديات المالية العامة – دار طلاس للترجمة والنشر – دمشق – ص 130.

[94] - دراز حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة ،مرجع سبق ذكره، ص 161 .

لذلك تتأثر الدولة عند اختيار السلع التي تفرض عليها الضريبة بالعديد من العوامل والاعتبارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وتنقسم السلع والخدمات التي يمكن إخضاعها للضرائب على الإنفاق إلى الأنواع التالية[95]:

1- السلع والخدمات الضرورية:

تتميز هذه السلع بأن استهلاكها عام فهي مطلوبة من جميع فئات المجتمع بغض النظر عن دخولهم ويترتب على ذلك ضخامة الكميات المستهلكة منها، كما أن الطلب عليها غير مرن، فارتفاع أسعارها لا يؤدي إلى انخفاض الطلب عليها، وبالتالي فإن فرض الضرائب على السلع والخدمات الضرورية يتماشى مع مبدأ وفرة الحصيلة ولكنه يتعارض مع مبدأ العدالة، والسبب في ذلك أن الأغنياء ينفقون على هذه السلع نسبة من دخلهم أقل بكثير من النسبة التي تنفقها عليها الطبقات الفقيرة، وبالتالي فإن عبئها أشد على الطبقات الفقيرة.

2- السلع والخدمات الكمالية:

تتميز هذه السلع بأنه ينحصر الطلب عليها من قبل طبقة الأغنياء وبالتالي فإن الطلب عليها محدود، كما أن الطلب عليها مرن حيث أن الطبقة الغنية تنقص طلبها على السلع الكمالية بنسبة أقل من نسبة الزيادة في أسعارها.

لذلك فإن فرض الضريبة عليها قد يقترب بنا من تحقيق العدالة الضريبية ولكنها لا تحقق إلا حصيلة ضريبية تافهة، علاوة على استحالة تحديد ماهية السلع الكمالية على أسس موضوعية.

3- السلع والخدمات الشائعة:

تتميز هذه السلع بعمومية استهلاكها من جميع أفراد المجتمع ،و تتميز بقلة مرونة الطلب عليها، أي أن زيادة أسعار الضرائب عليها لا يؤدي إلى نقص الطلب عليها إلا بنسبة أقل من زيادة الضرائب، وذلك بسبب استحكام العادة في مستهلكيها، وبالتالي فإن فرض الضرائب على السلع والخدمات الشائعة يأتي بحصيلة كبيرة، ويرى معظم الكتاب أن فرض الضرائب على هذه السلع والخدمات يوفق بين اعتباري العدالة والحصيلة، بحيث أن ارتفاع أسعارها لا يضر ضرراً كبيراً بمستوى معيشة الطبقات الفقيرة، كما أنه يمد الموازنة بموارد كبيرة.

وتتأثر الدولة وهي بصدد اختيار السلع التي تفرض عليها ضرائب الاستهلاك، بوضعها الاقتصادي والمالي والموارد المتاحة لها من مصادر الإيرادات الأخرى. فإن كانت الحالة الاقتصادية متدهورة وكانت مصادر الإيرادات قليلة، فإن الغلبة تكون للاعتبار المالي وتفرض الدولة الضرائب على جميع أنواع السلع حتى الضرورية منها، أما إذا كانت الحالة الاقتصادية منتعشة، وكانت مصادر الإيرادات غزيرة، فإن الأولوية تكون للاعتبار الإنساني والعدالة وتفرض الدولة الضريبة على السلع الكمالية وحدها[96].

---

[95] - د. فرهود، محمد سعيد. مبادئ المالية العامة / الجزء الأول / . جامعة حلب 1985 ص 233 .

[96] - ناشد، سوزي عدلي، المالية العامة – النفقات العامة – الإيرادات العامة – الميزانية العامة، دار الحلبي الحقوقية، القاهرة، 2006، ص 186 .

أولاً: أنواع الضرائب على الإنفاق:

1- الضريبة العامة على الإنفاق.

2- الرسوم الجمركية.

1- الضريبة العامة على الإنفاق:

تفرض الضريبة هنا على كافة السلع والخدمات أي على مجموع ما ينفقه الشخص على السلع والخدمات الاستهلاكية ولهذا سميت بالضريبة العامة على الإنفاق نظراً لأنها تتخذ من الإنفاق الاستهلاكي مطرحا لها[97]. وتأخذ الضريبة العامة على الإنفاق شكلين هما الضريبة المتتابعة والضريبة الوحيدة، ويمكن فهم هذين الشكلين من خلال شرح أهم تطبيقاتها وهي الضرائب على رقم الأعمال والضريبة على القيمة المضافة

أ- الضرائب على رقم الأعمال:

ويقصد بها الضرائب التي تفرض على حجم المعاملات كالإنتاج والاستهلاك وكذلك المعاملات الخاصة بالاستيراد والتصدير، وتمتاز هذه الضرائب باتساع وعائها وارتفاع حصيلتها وتعرف أيضا بالضرائب على الاستهلاك[98]، وتقسم الضرائب على رقم الأعمال إلى ثلاثة أنواع:

- **الضريبة العامة المتتابعة على رقم الأعمال.**
- **الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال.**
- **الضرائب النوعية المتعددة على رقم الأعمال.**

ويعرف رقم الأعمال بأنه إجمالي ما يتم صرفه بأي مرحلة من مراحل تداول السلعة منذ إنتاجها وحتى استهلاكها، فتصيب الضريبة مجموع ما ينفقه صاحب العمل في سبيل إنتاجه وجميع ما ينفقه تاجر الجملة في سبيل بيع هذا الإنتاج بالإضافة إلى جميع ما ينفقه تاجر المفرق في سبيل تأمين السلعة للمستهلك مع شمولها جميع الأعمال التي يمارسها المكلف ويكتسب منها ربحا كالعمولة والسمسرة وبذلك فهي تفرض على الإنتاج والاستهلاك معاً[99].

ونادى بمثل هذا النوع من الضرائب كتاب عدة منهم آرفينغ فيشر ونيكولاس كالدور وبينوا أن هذه الضريبة تكمل الضريبة على الدخل ودافعوا عن وجهة نظرهم بقولهم أن هذه الضريبة هي أداة للعدالة المالية بين المكلفين أكثر من ضريبة الدخل لأنها تصيب جميع مصروفات الشخص المعبرة عن مقدرته التكليفية سواء كان مصدرها الدخل العادي أو الاستثنائي أو الثروة، كما أنها أداة لزيادة الميل الحدي للادخار لأنها تفرض على سلع الاستهلاك فتخفض الإنفاق الاستهلاكي وتحوله إلى ادخار، وهي تكافح التضخم النقدي بواسطة كبحها للإنفاق الاستهلاكي وتستوفى هذه الضريبة عدة مرات عبر مراحل تداول السلعة أو مرة واحدة في مرحلة معينة .

---

[97] - kaldor ,n. ,Is Personal Expenditure Tax Particable In Public Finance , London 1965, p 191.

[98] - د المحجوب، رفعت، المالية العامة، الكتاب الثاني (الإيرادات العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971 ، ص 181 .

[99] - الحوراني، منار عمر، الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيقها في سوريا، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، إشراف الدكتور المهايني محمد خالد المهايني، 1998، جامعة دمشق، ص 45 .

ب – الضريبة على القيمة المضافة:

تتشابه الضريبة على القيمة المضافة مع الضريبة التراكمية على كافة المراحل من حيث أن كل منهما يسري على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع والاستهلاك، كما يتشابها في إمكانية فرضهما بسعر موحد على جميع المراحل وجميع السلع والخدمات وبأسعار تختلف وفقا لنوع السلعة أو الخدمة أو تبعا للمرحلة الإنتاجية إلا أن الضريبة على القيمة المضافة لا تفرض على القيمة الإجمالية للسلعة وإنما تفرض على القيمة التي أضيفت للسلعة في كل مرحلة.

والضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة عامة تصيب المنتجات والخدمات ومن نتائجها تامين العدالة في فرض الرسوم على مستوى المستهلك والمستورد وذلك طوال مرحلة الإنتاج والتوزيع ومهما كانت طبيعة الوسائل المستخدمة لهذا الغرض وترتكز آليتها على إعطاء التعويضات على الحدود وأسلوب الدفع بالتقسيط.

وتمتاز هذه الضريبة بإمكانية وجود رقابة داخلية في كل مرحلة من مراحل تداول السلعة ولها مميزات وخصائص كثيرة . كما وتتميز هذه الضريبة بحصيلتها العالية لذلك فقد طبقت في العديد من البلدان المتقدمة وفي معظم دول العالم، وبسبب الإدارة الجيدة والتطبيق الملائم تلافت الدول المتقدمة أكثر سلبياتها واستفادت من حصيلتها العالية. أما في البلدان النامية، فقد عمد البعض إلى التقليد غير المدروس للدول المتطورة في فرض الضريبة وهذا ما أدى إلى نتائج سيئة على اقتصاديات هذه الدول، باعتبارها اعتمدت على النسخ الحرفي دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف والمعطيات التي تتصف بها مجتمعاتها واقتصادياتها.

- **الاشكال المختلفة للضريبة على القيمة المضافة[100]:**

تأخذ الضريبة على القيمة المضافة عدة أشكال ويعتمد الفرق بينها على مدى تغطية الوعاء الضريبي للسلع الإنتاجية والرأسمالية. فإذا اقتصر الوعاء الضريبي على السلع الاستهلاكية فقط كانت الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك. أما إذا اشتمل الوعاء على السلع الاستهلاكية والسلع الإنتاجية فتصبح الضريبة تفرض على الدخل فتسمى الضريبة على القيمة المضافة على الدخل. وهذا الدخل يمكن أن يكون صافيا أو إجمالياً حسب إدخال قيمة استهلاك رأس المال من ضمن الوعاء أو عدم إدخاله، وأهم الأشكال التي نالت الاهتمام في التطبيق وخاصة في الدول الأوروبية هي الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك.

[100] - د القباني، غسان فوزي، نظام الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية الأخذ بها في سوريا، رسالة دكتوراه، جامعة الزقازيق 1983، ص 21 .

143 – د جورجي، سونيا الياس، إطار مقترح لتصميم مسار الضريبة العامة على المبيعات، المؤتمر الضريبي الخامس، الضريبة العامة على المبيعات بين التشريع والتطبيق ، جامعة عين شمس، 21 – 22 ديسمبر 1991، ص 10 .

وسوف نتناول الأشكال المختلفة للضريبة على القيمة المضافة:

1- الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك[101]:

تفرض الضريبة من خلال هذا الشكل على الاستهلاك فقط. وتوجد ثلاثة طرق للأخذ بها هي:

- الضريبة على الاستهلاك.
- الضريبة على مبيعات التجزئة.
- الضريبة على القيمة المضافة خلال إنتاج السلع الاستهلاكية وتوزيعها.

فيحدد وعاء الضريبة بإجمالي ربح المنشاة مخصوما منه تكلفة المنتجات الوسيطة (مواد وإنتاج تحت التشغيل) بالإضافة إلى الإنفاق الرأسمالي على المباني والآلات والمعدات والتجهيزات. بعبارة أخرى، فان السماح للمنشآت بخصم الإنفاق الاستثماري (الرأسمالي) يؤدى إلى تكوين الناتج القومي من السلع الاستهلاكية فقط. وتتعادل هذه الضريبة مع الضريبة العامة على مبيعات التجزئة من السلع الاستهلاكية ولكنها تختلف عنها من حيث الإجراءات الإدارية.

وتحسب الضريبة على القيمة المضافة بواسطة الشخص المكلف بها بإحدى الطريقتين التاليتين:

- طريقة الحسابات: يقصد بها حساب الضريبة وفقاً للبيانات الفعلية التي تظهرها حسابات المنشاة المؤيدة بالدفاتر والسجلات المنتظمة.

- طريقة الفاتورة الضريبية: يقصد بها حساب الضريبة بضرب سعرها في إجمالي المبيعات خلال الفترة ثم يخصم منها مبالغ الضريبة السابق سدادها في المراحل السابقة لإنتاج السلعة وتوزيعها بواسطة موردي مستلزمات الإنتاج والسلع الرأسمالية إلى المنشاة. وتلزم هذه الطريقة كل مشتر بان يطلب صورة للفاتورة الضريبية الخاصة بمشترياته.

ويمكن التعبير عن وعاء الضريبة بالشكل السابق بالمعادلة التالية:

وعاء الضريبة = المبيعات – (مشتريات المنتجات الوسيطة +المشتريات الرأسمالية).

ويساعد هذا الشكل على تشجيع الاستثمار لأنه يسمح بخصم المشتريات الرأسمالية للوصول إلى وعاء الضريبة، وذلك أحد العوامل التي أدت إلى انتشار تطبيق هذا الشكل في عدد كبير من الدول الأوروبية.

2 – الضريبة على القيمة المضافة على الدخل:

وطبقا لهذا الشكل فان وعاء الضريبة يتمثل في إجمالي الإيرادات مخصوما منه تكلفة مستلزمات الإنتاج (ويطلق على ذلك إجمالي القيمة المضافة) أو يتمثل وعاء الضريبة في إجمالي الإيرادات مخصوما منها تكلفة مستلزمات الإنتاج وإهلاك الأصول الرأسمالية (ويطلق على ذلك صافى القيمة المضافة).

---

[101] نقلا عن:
- Richard A . Margrave, Public Finance in Theory and Practice (U . S . A . – Mc Graw Hill , 1980) page 459 – 462 .

أي أن:

مجمل القيمة المضافة = المبيعات – تكلفة مستلزمات الإنتاج.

صافى القيمة المضافة = المبيعات – (تكلفة مستلزمات الإنتاج + إهلاك الأصول الثابتة)

ويلاحظ أن وعاء الضريبة بالقيمة المضافة الصافية يعادل وعاء ضريبة الدخل وهو ما يتضح من المعادلات التالية[102]:

1 – الأرباح = المبيعات – تكلفة شراء المستلزمات السلعية – الإهلاك – الأجور – الإيجار – الفوائد.

2 – تكلفة البضاعة المباعة = المشتريات – التغير الصافي في المخزون.

وبإعادة الترتيب يكون:

3 – المبيعات – المشتريات + التغير الصافي في المخزون – الإهلاك = الأجور + الإيجار + الفوائد + الأرباح.

وهناك طريقة ثانية لاحتساب صافى القيمة المضافة، وذلك بحساب القيمة المضافة من ناحية توزيعها أو التصرف فيها، فمقدار القيمة المضافة التي يحققها المشروع يجب أن يتم توزيعها على أصحاب عوامل الإنتاج التي ساهمت في خلق هذه القيمة في صورة عوائد لعوامل الإنتاج ويشمل هذا التوزيع الأجور للعمال والموظفين مقابل خدمة العمل، والإيجار كريع لأصحاب المباني والأراضي والفائدة كعائد لأصحاب الأموال والأرباح كعائد للتنظيم وللمخاطرة، وبالتالي عن طريق حصر عوائد عوامل الإنتاج هذه يكون الناتج هو صافى القيمة المضافة ويتساوى في قيمته مع مقدارها المحسوب بالطريقة الأولى[103].

ويفضل استخدام مفهوم صافى القيمة المضافة لعدة أسباب من أهمها ما يلي:

1– أن القيمة المضافة الصافية – على عكس القيمة المضافة الإجمالية – تتوافق مع تعريف القيمة المضافة، وتحقق الاتساق للقياس، وتتفادى تضمين توزيعات القيمة المضافة لعناصر لا تنتمي إليها.

2– يفضل معاملة الإهلاك مثل السلع والخدمات المشتراة من الغير وذلك لأغراض التقرير الخارجي عن القيمة المضافة للمنشاة. والمنطق في ذلك يعتمد على أن استئجار الأصول الرأسمالية بدلا من شرائها ينتج عنه معاملة تكاليف تأجير هذه الأصول كتكلفة مدخلات بخصمها من القيمة المضافة. وبالتالي يمكن اعتبار تكلفة الاستخدام للأصول الثابتة التي تحوزها المنشاة (مملوكة ومستأجرة) مثل تكلفة السلع والخدمات المشتراة من الغير وذلك لتوحيد المعاملة المحاسبية لجميع الأصول التي تستخدمها المنشاة.

---

[102] - د القباني، غسان فوزي، مرجع سابق، ص 23 .

[103] - البكري، محمود، رسالة ماجستير عن الضريبة على القيمة المضافة، جامعة الأزهر، مصر، 2006، مأخوذ عن د. محمد سعيد الشناوي، المحاسبة القومية – دراسات نظرية وتطبيقية، بدون ناشر، 1998، ص 139 .

3- لا تحتوى طريقة القيمة المضافة الصافية على ازدواج حسابي بعكس القيمة المضافة الإجمالية حيث تشتمل على ازدواج حسابي وتضليل وينشا ذلك من عدم تحديد الاستهلاك في ظل طريقة القيمة المضافة الإجمالية[104].

وهذا الشكل على عكس الشكل السابق لا يسمح بخصم المشتريات الرأسمالية للوصول لوعاء الضريبة مما يعتبر أحد معوقات تشجيع الاستثمار خاصة في الدول النامية، وهو ما يحد من انتشار تطبيق هذا الشكل بصورة كبيرة.

- الضريبة على القيمة المضافة على أساس إجمالي الناتج القومي:

يفترض هذا النمط خضوع جميع السلع والخدمات التامة الإنتاج خلال فترة معينة للضريبة على المبيعات في نفس الفترة، بمعنى أن تفرض الضريبة على المبيعات على إجمالي الناتج القومي متضمنا كلاً من السلع الاستهلاكية والسلع الرأسمالية سواء في ذلك المبيع منها والمخزون. ويقصد بالقيمة المضافة في كل مرحلة "إيراد المبيعات مخصوما منه تكلفة شراء مستلزمات الإنتاج من المرحلة السابقة في خط إنتاج السلعة أو توزيعها". وعلى ذلك يتكون وعاء الضريبة في كل مرحلة من مجموع إهلاك الأصول الرأسمالية والأجور والفوائد والأرباح والإيجار. ويتعادل هذا الشكل مع الضريبة على مبيعات تاجر التجزئة من السلع الاستهلاكية والرأسمالية.

ومن أهم عيوب هذا الشكل في التطبيق ما يلي:

2. يؤدى إلى المغالاة في مقدار القيمة المضافة في حالة التغير في كميات المخزون بالزيادة، ويؤدى إلى التقليل من مقدار القيمة المضافة في حالة التغير في كميات المخزون بالنقص[105].

2. شراء البضائع الرأسمالية مثل: الآلات، والمباني، والأجهزة، الأثاث، السيارات 000 الخ لا يمكن خصم قيمتها من رقم المبيعات، لذلك هذا النموذج يلقى على المنشات جهدا كبيرا ويدعوها إلى استخدام طرق إنتاج لا تتطلب إدخال أصول رأسمالية جديدة[106].

مما سبق يتضح أن أفضل الأشكال المناسبة للتطبيق هو الشكل الأول خاصة في الدول النامية التي تحتاج إلى توافر استثمارات كبيرة لتحقيق التنمية الاقتصادية المرغوبة.

---

[104] - البكري، محمود، مرجع سابق، مأخوذ عن :

– Michael F. Morley : The Value Added Statement in Britain, The Accounting Review ,July 1979, p 627 .

146- البكري محمود، مرجع سابق، مأخوذ عن : د. احمد بسيونى شحاتة، نحو تطوير التقارير المحاسبية للمشروعات الصناعية لتحقيق الدقة والقابلية للاعتماد على نتائج قياس النمو الاقتصادي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد العشرون، العدد الثاني، 1983، ص 158 – 167 .

د. احمد بسيونى شحاتة، نحو تطوير التقارير المحاسبية للمشروعات الصناعية لتحقيق الدقة والقابلية للاعتماد على نتائج قياس النمو الاقتصادي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد العشرون، العدد الثاني، 1983، ص 158 – 167.

[106] - د القباني، غسان فوزي، مرجع سابق، ص 24-25 .

- **خصائص الضريبة على القيمة المضافة:**

1- ضريبة عامة وواحدة General Tax
2- ضريبة غير تراكمية* تدفع مجزأة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية ** أي متعددة المراحل Multiple Tax
3- ضريبة غير مباشرة يتحمل عبئها المستهلك Indirect Tax
4- تحصل من المستهلك لحساب الخزينة بواسطة الموردين
5- ضريبة حيادية ليس فيها أي ازدواجية و لا تؤثر على الكلفة
6- تعتمد في إطار الدولة (مبدأ إقليمية الضريبة) Territorial Tax
7- تؤمن إيرادا ضريبيا وفير و منتظم (ضريبة دورية التحصيل) Monthly Paid
8- ضريبة مستندة إلى نظام الحسم Credit Mechanism

يتضمن مفهوم الضريبة على القيمة المضافة الخصائص الأساسية لهذه الضريبة[107] التي تميزها عن غيرها من الضرائب وفقا للتالي

المصدر: القاعي – فادي موبيز – الضريبة على القيمة المضافة القانون رقم 379 وفقا للمراسيم التطبيقية، دار النهار – بيروت ص 33

[107] - القاعي – فادي موبيز – الضريبة على القيمة المضافة القانون رقم 379 وفقا للمراسيم التطبيقية، دار النهار – بيروت 2002 ص 33 .

الشكل رقم (1) خصائص الضريبة على القيمة المضافة[108]

إضافة إلى هذه الخصائص هناك خصائص ومزايا أخرى أبرزتها التجارب هي[109]:

1- أنها عادلة باعتبار أنها تطال كل مستهلك حسب استهلاكه غير أن عبئها على محدودي الدخل أكثر.

2- أنها تمنع التهرب منها أو تحد منه لأن تواطؤ المكلفين في هذا المجال محدود، ولا يوجد أي دافع مباشر لدى المؤسسات للتهرب منها باعتبار أن المستهلك النهائي هو الذي يدفعها. كما تساعد الضريبة على القيمة المضافة على محاربة الغش فالتجار لا يسمح لهم بخصم الضريبة على مشترياتهم إلا في الحدود التي يحصلون فيها على فواتير تبين تحصيل هذه الضريبة وبالتالي لا يفضلون الشراء – بدون فواتير – من تجار الجملة أو الصناع وهذا يدفعهم بالضرورة إلى الاهتمام بصحة حساباتهم [110]. أي أنها ضريبة ذات رقابة ذاتية تتم هذه الرقابة من خلال مبدأ الخصم و دورة الفواتير الضريبية[111] .

3- لا تأثير لهذه الضريبة على حساب النتيجة للمؤسسات لأنها لا تعتبر عبئا على نشاطها.

4- لا ينكر تأثيرها على سيولة المؤسسات خاصة عندما تكون الضريبة المدفوعة أكبر من الضريبة المحصلة أو عندما تبيع هذه المؤسسات أموالا وسلعاً بالدين.

5- أنها تعوض الإيرادات التي تنتج عن تخفيض الرسوم الجمركية.

6- أنها ضريبة عينية In kind tax تفرض على العمليات (تسليم أموال[112]، تقديم خدمات) أي المادة الخاضعة للضريبة (سلع و خدمات) أي الإيراد ذاته بصرف النظر عن وضع المكلف الشخصي، أي أنها لا تأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الشخصية للمكلف (أعزب، متأهل، غني، فقير، ....الخ) إلا أن ما يخفف من شخصيتها الإعفاءات العديدة التي توضع في قانون الضريبة حسب كل دولة.

7- أنها ضريبة نسبية ذات معدل واحد في المرحلة الأولى لتطبيقها في بعض الدول وتفرض على المبلغ الإجمالي وتلجأ الدول فيما بعد لاعتماد معدلات متفاوتة لأن اعتماد معدل واحد يناقض مبدأ المساواة العام بواسطة الضرائب، فالدول تعتمد أكثر من معدل مميزة بين السلع الضرورية كالأدوية والسلع الرائجة والسلع الكمالية.

---

108 - انظر الملحق رقم 1 شرح مفصل لخصائص الضريبة على القيمة المضافة.

* - مبدأ عدم التراكمية موجود في البلدان التي تطبق هذه الضريبة بشكل مثالي، في بعض البلدان مثل لبنان تبقى هذه الضريبة في بعض الحالات تراكمية خصوصا في ظل وجود فئات من الأشخاص غير خاضعة للضريبة، وفي ظل وجود ازدواجية ضريبية عند الاستيراد.

** - الدورة الاقتصادية: هي مجموع العمليات التي تقوم بها المنشأة لإنتاج أو بيع أموال أو خدمات تشكل بمجموعها دورتها الاقتصادية وتختلف الدورة الاقتصادية في ما إذا كانت المنشأة صناعية أو تجارية أو موضوعها تقديم خدمات، انظر الملحق رقم (1).

109 - قطيش – عبد الرؤوف – الضريبة على القيمة المضافة تشريعا وتطبيقا – دار الخلود –بيروت 2002 ص 25 .

110 - البكري، محمود، الضريبة على القيمة المضافة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2006.

111 - د السيد ، خالد عبد العليم ، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية ، ايتراك للنشر و التوزيع ، القاهرة ، 2007 ، ص 20 .

112 - يستخدم المشرع اللبناني كلمة تسليم الأموال وتقديم الخدمات بدلا من إنتاج السلع وتقديم الخدمات، ولكن كلمة تسليم الأموال غير شائعة والترجمة الإنجليزية أكثر وضوحا حيث يعبر عن تسليم الأموال بأنها supplying goods and services ولذا يفضل استخدام كلمة إنتاج السلع والخدمات وهو الشائع في غالبية دول العالم. وتسليم الأموال وفقا للقانون اللبناني قيام الخاضع للضريبة بنقل الحق بالتصرف كمالك بمال مادي منقول أو غير منقول إلى الغير أو إلى نفسه كالبيع والمقايضة وهو يشمل المال المادي المنقول مثل التفرغ عن سلع وبضائع أو عن مؤسسة تجارية وغير المنقول مثل العقارات الطبيعية (بيع العقارات المبنية وغير المبنية لا يخضع للضريبة على القيمة المضافة) مع الإشارة إلى أن البعض يعتبر تسليم المال المادي المنقول بمثابة تقديم خدمة.

8- لها آثار إيجابية على صعد عدة:

- **تقليص خدمة الدين العام.**
- **تخفيض عجز الموازنة بما توفره من مردود حيث يشكل هذا المردود 50% من الواردات الضريبية في بعض البلدان.**
- **حث الوحدات الاقتصادية على الانطلاق بمشاريع استثمارية نوعية نتيجة تخفيض الرسوم الجمركية المصاحبة لهذه الضريبة على الاستثمارات ونتيجة لمبدأ الحسم الذي تقوم عليه الضريبة، إن لجهة الضريبة المدفوعة على المواد الأولية والمصاريف أم لجهة الضريبة المدفوعة على الأصول المستثمرة في نشاط هذه الوحدات.**
- **تفعيل الإدارة الضريبية المعنية بضريبة الدخل.**
- **تؤدى الضريبة على القيمة المضافة دورا بالغا في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، إذ إنها تتسم بالحساسية الشديدة والمرونة الكبيرة، وتتماشى مع سير الإصلاح الاقتصادي، حيث يمكنها تحقيق التوازن بين التدفقات النقدية والتدفقات الحقيقية. كما أن الضريبة على القيمة المضافة تناهض التضخم، نظراً لأنها تساعد على تخفيض القدرة الشرائية، وهو الأمر الذي يترتب عليه التخفيف من حدة الزيادة السريعة بالأسعار والحد من تدهور قيمة العملة [113].**
- **تساعد الضريبة على القيمة المضافة في تحسين المركز التنافسي للدولة إذا تم الاعتماد عليها بشكل أكبر من الضرائب المباشرة، ففي ظل تطبيق الاتفاقية العامة للتعريفة الجمركية، يسمح للدولة بتعديل أسعار البنود المصدرة بقيمة الضرائب غير المباشرة، بينما لا يسمح إطلاقا بخصم الضرائب المباشرة مثل: الضرائب على الدخل والضرائب على التأمينات الاجتماعية. وبناء على ذلك فإن الدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة، والتي يقل اعتمادها على الضرائب المباشرة، تتمتع بميزة تنافسية أكبر من تلك الدول التي تصدر سلعا تتضمن تكلفتها ضرائب مرتفعة على الدخل والرواتب[114].**
- **تعمل هذه الضريبة على تبسيط وترشيد الهيكل الضريبي لأنها تحل محل ضرائب متعددة مثل الضرائب الخاصة على الاستهلاك والضرائب على الخدمات على الضرائب على بعض المعاملات [115].**
- **من أهم إيجابيات الضريبة على القيمة المضافة استخدامها كأداة لتفعيل السوق العربية المشتركة وبناء كيانات اقتصادية عربية ضخمة قادرة على المنافسة في الأسواق الدولية وتحقيق التكامل الاقتصادي العربي، ومن أهم التجارب الدولية في هذا الصدد تجربة الاتحاد الأوروبي الذي اعتمد على الضريبة على القيمة المضافة كأداة رئيسية لتفعيل السوق الأوروبية المشتركة، حيث**

[113] - البكري، محمود، مرجع سابق مأخوذ عن د / جلال الشافعي، مدى إمكانية تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة للضريبة العامة على المبيعات في مصر ومقومات ذلك، ملحق الأهرام الاقتصادي، عدد 16 أبريل 2001، ص 7 .

[114] - البكري، محمود، مرجع سابق مأخوذ عن د / يحيى عبد الغنى، إحلال ضريبة المبيعات والتجارة الخارجية (الأثر في ظل اتفاقات التجارة الجامعة، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1998 م، ص 61 – 62 .العالمية)، مؤسسة شباب.

[115] - د عبد المنعم عبد الغنى، علي، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص 38.

كانت أحد الركائز الرئيسية لتحقيق التكامل الاقتصادي الأوروبي الذي وصل إلى تطبيق عملة نقدية موحدة هي اليورو بداية من العام 1999[116].

إلى جانب خصائص وآثار أخرى يمكن أن تظهر عند التطبيق .

– مبادئ فرض الضريبة على القيمة المضافة و أهم التجارب الدولية و العربية :

تفرض الضريبة على القيمة المضافة وفقا لمبدأين[117] :

1– مبدأ الوجهة : و هو المبدأ المأخوذ به دوليا و بموجبه تحدد الضريبة الكلية المدفوعة على سلعة ما على أساس معدل الضريبة التي تم تحصيلها في منطقة الاختصاص التي يتم فيها البيع النهائي مع استحقاق الإيراد لهذه المنطقة .

2– مبدأ المنشأ : و يمثل هذا المبدأ البديل للضريبة القائمة على أساس مبدأ الوجهة حيث تسدد الضريبة إلى البلد أو البلدان المنتجة للسلعة بالمعدل المطبق في تلك البلدان و ليس في البلد أو البلدان المستهلكة لها و لا بالمعدل المطبق فيها.

– التجارب الدولية والعربية:

1– التجربة الفرنسية وتجربة الاتحاد الأوروبي:

في بادئ الأمر ظهرت الضريبة الحديثة على مجموع المبيعات (رقم الأعمال) التي انتشرت في كافة بلدان أوروبا نتيجة لحاجات مالية لدى هذه الدول بعيد الحرب العالمية الأولى .ثم حدثت تطورات تعتبر الأساس للضريبة التي نعرفها اليوم بالضريبة على القيمة المضافة. فالضريبة على القيمة المضافة الفرنسية مرت بمراحل ودراسات عديدة لتلافي عيوب كل مرحلة حتى وصلت إلى شكلها الحالي كمايلي:

- **في عام 1917 نشأت أول ضريبة فرنسية على رقم الأعمال سميت بالضريبة على المدفوعات[118].**
- **في عام 1920 كانت الضريبة على رقم المبيعات بالتسلسل[119].**
- **1925 –1932 ضرائب خاصة ونوعية على الفحم عند استخراجه واللحم عند ذبحه والرسوم على الشحوم وهنا ظهرت فكرة المنتج وفكرة الشراء مع تعليق الضريبة.**
- **في عام 1936 ظهر الرسم النوعي على المنتجات أو الضريبة على الإنتاج[120].**

---

116 - البكري، محمود، مأخوذ عن أ / شويكار إسماعيل يوسف، رؤية مستقبلية للضريبة على القيمة المضافة أعلى درجات تطور الضريبة العامة على المبيعات (دراسة مقارنة)، المؤتمر الضريبي الخامس، متطلبات الإصلاح الضريبي الشامل في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، سنة 2000، ص 110

117 - حبيقة ، لويس ، ضريبة القيمة المضافة : ماذا تضيف ، مجلة المقاول ، العدد 60 ، لبنان ، أيلول 2000 ، ص 9 .

118 - كانت تصيب هذه الضريبة المبيعات بالمفرق فقط أما المبيعات التي تمت في المراحل السابقة (بواسطة الصناعيين والمبيعات بالجملة) فقد كان يجري فيها تعليق الضريبة وكانت الضريبة التي تستوفى بواسطة إدارة التسجيل، تدفع على شكل طابع مالي ونسبتها 2% وترتفع إلى 10% على أصناف الكماليات وقد خلقت هذه الضريبة العابرة مناخا من التحايل على القانون والتخلص من دفعها مما جعل مردودها ضئيلاً جداً.

119 - الضريبة بالتسلسل تعني الضريبة التي تصيب قيمة خدمة أو منتج ما عند تنظيم كل فاتورة أو انتقال ملكية من يد إلى يد حيث أن تطبيقها يتم على فترات متتالية.

الضريبة على رقم المبيعات بالتسلسل تصيب المنتجات التي تباع لمدد طويلة من قبل صغار التجار وهي ضريبة سهلة وذات مردود كبير كما أنها أتاحت الفرصة لإعداد مبادئ كان لها تأثير كبير ولمدة طويلة على الضريبة في فرنسا، ولكن اصطدمت هذه الضريبة بعداوة التجار والحرفيين الذين يشكلون السواد الأعظم من المدنيين في فرنسا بسبب تأثيرات هذه الضريبة على الأسعار في حالة الانكماش إضافة إلى قضايا تتعلق بعدم المساواة التي تسببها هذه الضريبة أدت مساوئ هذه الضريبة إلى تحول التجار إلى باعة بالعمولة وأصبح هناك تكاثر في عمليات دمج المؤسسات بعضها مع بعض لتحقيق الاتحاد العامودي والتكتل بين المؤسسات

- **قانون 10 نيسان 1954 إقرار الضريبة على القيمة المضافة [121].**

وبناء على ذلك وللوصول إلى هذه النتيجة استلزم الأمر ستة عشر عاماً من العمل الدؤوب والمتواصل للوصول إلى هذه الضريبة، ويمكن القول أنه لو لم يكن هناك من ضريبة على القيمة المضافة في فرنسا لما كانت قد اعتمدت داخل المجموعة الأوروبية فالضريبة على القيمة المضافة المطبقة في فرنسا تعد أفضل صورة وصل إليها الفن الضريبي، وقد أوصت دول السوق الأوروبية المشتركة بالأخذ بها، وتطبق حاليا فرنسا معدل مثالي هو 19.6 ومعدلين مخفضين هما 2.1 و5.5[122].

بالنسبة للمجموعة الأوروبية تم تحديد التعليمات السادسة في 17/أيار 1977 التي تحدد النسق العام الموحد لوعاء الضريبة على القيمة المضافة. كما قامت أوروبا بعمل موحد عام 1987 تهدف من خلاله إلى خلق مساحة داخلية غير محدودة تؤمن من خلالها الانتقال الحر للبضائع والأشخاص ورؤوس الأموال والخدمات، فصدرت تعليمات لتعدل وتكمل التعليمات السادسة، ثم جاءت لجنة بروكسل التي بذلت جهداً كبيراً في سبيل إيجاد وسائل معقولة لاحتساب الرسوم وإلغاء الرسوم بالتسلسل وإلغاء الحدود الضريبية فتم اقتراح نظام مشترك للضريبة على القيمة المضافة، يكون من شأن هذه الضريبة الموحدة المساعدة على تمويل المؤسسات الأوروبية والتمهيد لوحدة أوروبية سياسية[123]. وكان على الدول الأعضاء التخلي عن الرسوم بالتسلسل واعتماد الضريبة على القيمة المضافة الأوروبية ابتداء من 1970 ثم أجلت إلى عام 1973[124].

وحاليا أصبحت ضريبة القيمة المضافة هي الضريبة على الإنفاق الأساسية في دول الاتحاد الأوروبي ويتجاوز حاليا عدد الدول التي تطبق هذه الضريبة بشكل أو بآخر ما يزيد على 130 دولة وأوشكت أن تصبح الشكل الوحيد والمقبول لنظام الضرائب غير المباشرة.

ويستخدم الاتحاد الأوروبي تطبيق ضريبة القيمة المضافة من نوع الاستهلاك[125] وهذا ما أدى إلى مزايا اقتصادية أهمها إعفاء الواردات من السلع الرأسمالية والسلع الرأسمالية المنتجة محليا باعتبارها من

---

[120] - تعتبر هذه الضريبة خطوة إصلاحية للمرحلة السابقة وتهدف إلى تأمين الحياد بين دورتين قصيرة وطويلة الأجل والمساواة بين السلع المستوردة وتلك المنتجة محليا وكانت تستوفى الضريبة عند إنشائها باتباع طريقة تعليق الدفع، وتتميز هذه الضريبة بأنها ذات صفة تراكمية وتصيب مرتين قيمة السلعة أو الخدمات الوسيطة، وتبع هذه الضريبة بعد ذلك الكثير من الإصلاحات مثل الترخيص للدفع بالتقسيط وإلغاء نظام تعليق الدفع .

[121] - نتيجة التحسينات التي أضيفت على ضريبة الإنتاج أدت إلى نشوء الضريبة على القيمة المضافة التي تصيب المنتجات والخدمات معا وتطبق وصولاً إلى مرحلة التجارة بالمفرق وتحافظ على نظام الدفع بالتقسيط دون الحد من الحسم .
وعند تطبيق هذه الضريبة تم رفع الرسوم وأجرى تخفيضات على الرسوم التي تصيب الموال الاستثمارية والأعباء العامة وتخفيضات على رسوم تقديم الخدمات وتم إعطاء القطاع الزراعي إعانة مالية تقدر ب 15% من قيمة فواتير شراء المعدات ثم توسع نطاق استعمال الضريبة في عام 1963 ليشمل مجال الأملاك المبنية وفي عام 1968 شمل استخدام الضريبة البيع بالمفرق والزراعة والخدمات وبذلك يكون جوهر مشروع القيمة المضافة الفرنسية قد تحقق. وتم بعد ذلك اعتماد تسهيلات عديدة مثل إلغاء فسحة الشهر لحسم الرسوم على الاستثمارات وإجراء بعض التعديلات في قيمة وعدد النسب المئوية وإلغاء النسب المضافة.

[122] - منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية www.ocde.com

European COMMISSION Taxation CUSTOMS Union, VAT Rates Applied in The Member states of European union , Situation at 1 January 2010 , p 9.

[123] - في 11/نيسان 1967 كانت التعليمات الأولى التي تنص على مبادئ تتعلق بالضريبة على القيمة المضافة الأوروبية وتعليمات ثانية أعطت وبالتفصيل طرق تطبيق هذه الضريبة.

[124] - انظر الملحق رقم 3 .

[125] - ترجع أهمية استخدام الاستهلاك كأساس في فرض الضرائب إلى الفيلسوف هوبز Hobbes ونظريته المادية فمن رأي هوبز أن العدالة تتطلب فرض الضرائب على أساس ما يأخذه الفرد من الإنتاج وليس ما يضيفه إلى تيار السلع والخدمات، ثم أيد هذه الفكرة جون ستيوارت ميل معتبرا أن القدرة على الدفع تتمثل في حجم الدخل المنفق وليس في مجموع الدخل وكذلك عرف فيشر الدخل الذي قصره على الاستهلاك والذي جعل من ضرائب الدخل في الواقع ضرائب على الاستهلاك ويؤيد بعض الاقتصاديون مثل بيجو

مدخلات العملية الإنتاجية مما أدى إلى تشجيع الاستثمار وترتب على ذلك زيادة الطاقة الإنتاجية والعمالية والدخل وغيرها.

وتطبق دول الاتحاد الأوروبي معدلات متعددة بدلا من معدل وحيد، حيث تطبق معدل منخفض أو متوسط للمنتجات الغذائية والرعاية (وذلك وفقاً لدرجة تحويلها) ومعدل أكثر ارتفاعاً للسلع الترفيهية والكمالية، وهو معدل نمطي يصل في المتوسط إلى 15% يطبق على المنتجات المحلية والأجنبية على السواء لكي تحقق مبدأ عدم التمييز ضد المنتجات الأجنبية للسوق المحلية ويطلق عليها باصطلاحات منظمة التجارة العالمية مبدأ المعاملة الوطنية ويسمح هذا المبدأ باسترداد الضريبة على الصادرات بينما لا يسمح باسترداد ضرائب الدخل عليها[126].

ويوضح الجدول رقم (6) التالي معدلات الضريبة على القيمة المضافة داخل الاتحاد الأوروبي:

جدول رقم (6) معدلات الضريبة على القيمة المضافة داخل الاتحاد الأوروبي

اسم البلد	السنة التي استحدثت فيها الضريبة	النسبة العادية الأصلية %	النسبة العادية في العام 1995 %	النسبة المخفضة في العام 1995 %
ألمانيا	1968	10	15	7
النمسا	1973	16	20	10
بلجيكا	1971	18	20.5	12-6-1-0
الدانمرك	1967	10	25	---
اسبانيا	1986	12	16	7-4
فنلندا	1964	11.1	22	12-5
فرنسا	1954	20	20.6	5.5-1،2
اليونان	1987	16	18	8-4
ايرلندا	1972	16.4	21	12.5-2.5-0
ايطاليا	1990	12	19	13-9-4
لوكسمبورغ	1970	8	15	12-6-3
هولندا	1969	12	17.50	6
البرتغال	1986	16	17	5
المملكة المتحدة	1973	10	17.5	8-0
السويد	1969	11.1	25	12-12

المصدر: أوغريه – جورج 2002 الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره.

وكالدور هذا الاتجاه على أساس أن ضرائب الاستهلاك تتميز بالبساطة كما أنها تتلافى كثيرا مع مشاكل ضرائب الدخل والضرائب على الأرباح الرأسمالية فضلا عن أنها تتجنب الازدواج إذ أنها تفرض على إنفاق نهائي لا تبادل بعده .

126 - انظر الملحق رقم 3، المعدلات المطبقة في الدول الأعضاء حتى عام 2010 .

أما بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة الحالية مع المعدلات وحدود التسجيل والإيرادات في دول الإتحاد الأوروبي كما في الجدول رقم (7) التالي:[127]

جدول رقم (7) الضريبة على القيمة المضافة في دول الإتحاد الأوروبي المعدلات، حدود التسجيل، الإيرادات

اسم البلد	السنة التي استحدثت فيها الضريبة	المعدل المعياري	معدلات أخرى	حد التسجيل بالدولارات الأمريكية		إيرادات ال VAT	
				أساسي (1)	خدمات	نسبة مئوية من إيرادات الضريبة	نسبة مئوية من GDP
ألمانيا	1968	16.0	7	60000		18.3	6.9
النمسا	1973	20	10-12-32	8300		19.1	8.5
بلجيكا	1971	21.0	1.6.12	6300		15.1	6.9
الدانمرك	1967	25		1600		19.2	9.7
اسبانيا	1986	12	16				
فنلندا	1964	22.0	6-12-17	9900		18.1	8.4
فرنسا	1954	20.6	5.5-2.1	100000		17.0	7.8
اليونان	1987	18.0	4-8	5700	1900	22.3	7.5
ايرلندا	1972	21.0	3.6-10-12.5	64300	32000	22.2	7.2
ايطاليا	1973	19	4-10-16	587200	211380	12.5	5.4
لوكسمبورغ	1970	15.0	3-6-12	14800		13.8	5.8
هولندا	1969	17.5	6			16.7	6.9
البرتغال	1986	17.0	5-12	20600		23.3	8.0
المملكة المتحدة	1973	17.5		82800		18.7	6.8
السويد	1969	25.0	6-12-21	63300		13.9	7.2

المصدر: ابريل –ليام، كيين –مايكل، بوديين – جين بول، سومرز – فيكتوريا، الضريبة على القيمة المضافة العصرية، صندوق النقد الدولي 2001 ص9.

(1) حد التسجيل المعروض لمستوى رقم العمل حيث التسجيل يكون إلزامي وللحالات التي يكون فيها أكثر من حد تسجيل واحد تشير إلى أن أحدهما يفترض أن يكون أكثر أهمية في تطبيق تحديد عدد دافعي الضريبة.

ولعل أهم شروط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الإتحاد الأوروبي هي أن هذه الضريبة يجب أن تكون من النوع الذي يطبق على الاستهلاكCONUMPTION TYPE VAT[128]. كما ينبغي أن تكون في مكان الاستهلاك أو ما يسمى: Destination Principle، واستخدام طريقة الحسم غير المباشر

[127]- انظر الملحق رقم 3 الضريبة على القيمة المضافة حول العالم .

[128] - Mintz ,- Jack-M:- The Thorny Problem of Implementing New consumption Taxes, National-Tax-Jornal;49(3),September1996, Pages461-74 .

وطريقة الفواتير في ربط وتحصيل الضريبة أو ما يطلق عليها Indirect Credit Method Invoice Type[129]، ويجب ألا يطبق المعدل الصفري إلا على الصادرات والأنشطة المرتبطة بها مباشرة، كما ينبغي الإعداد الكامل لدافعي الضريبة والإدارة الضريبية المختصة قبل وضع الضريبة موضع التطبيق لتلافي زيادة الأسعار والتضخم[130] وبذلك يمكن القول أنه من بين 130 بلداً يطبقون الضريبة على القيمة المضافة هناك 30 بلداً في أفريقيا، و28 بلداً في أمريكا اللاتينية، و25 بلداً في الإتحاد الأوروبي، و22 بلداً في منطقة آسيا والمحيط الهادي و16 بلدا في الاتحاد السوفييتي السابق و9 بلدان في الشرق الأوسط.

- ضريبة القيمة المضافة في الشرق الأوسط و شمال إفريقية:

انتشرت هذه الضريبة في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا كمايلي:

1979-1989 في المغرب وتونس وتركيا

1989 - 1999 الجزائر ومصر وموريتانيا وباكستان

2000-2006 الأردن ولبنان والسودان

2006-2012 مشروعا قانون في إيران واليمن[131] ودراسات أولية في المملكة العربية السعودية والإمارات العربية المتحدة وسوريا.

ويمكن فهم سمات الضريبة على القيمة المضافة في بلدان الشرق الأوسط وشمال أفريقيا من الجدول رقم (8) التالي:

[129] - حجازي – المرسي السيد، ضرائب الدخل والثروة والإنفاق في لبنان، مرجع سبق ذكره .

[130] - التخطيط الجيد للضريبة على المستوى الرسمي والاتصال الدائم بالغرف التجارية والصناعية مع نشر الوعي من قبل أفراد المجتمع والإدارة الضريبية يمكن أن لا يسبب زيادة الأسعار (أو التضخم) حيث تبين دراسة على مجموعة كبيرة من الدول أن 86% منها لم يظهر التضخم كنتيجة لإدخال الضريبة على القيمة المضافة بينما في الـ14 % الأخرى نشأ التضخم بسبب زيادة الأجور أو الزيادات غير المبررة من المكلفين نتيجة نقص الشفافية والوعي لدى أفراد المجتمع. وحتى في حال زيادة الأسعار فإنه من المتوقع أن تكون الزيادة لمرة واحدة وليست بصفة مستمرة إلاإذا صاحب الضريبة زيادة في عرض النقود وكانت التوقعات مرتفعة نحو التضخم.

[131] - سميت في اليمن الضريبة العامة على المبيعات وتم إقرارها بالقانون رقم 19 لعام 2001 وتعديلاته، وحدثت عدة تطورات لحين تطبيقه ففي الفترة من 1991م حتى 1994م في هذه الفترة تم استحداث تشريعات ضريبية جديدة تمثلت في تجميع القوانين والمراسيم التي كانت تفرض الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات في قانون واحد تحت مسمى (قانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات رقم (70) لسنة 1991م)، والذي أخضع للضريبة (34) سلعة وخدمة فقط، وفرضت الضريبة بموجبه في المرحلة الأولى من مراحل الدورة الاقتصادية، وكانت تحصل الضريبة من قبل المنتجين والمستوردين مباشرة. وخلال السنوات 1995م/1999م تم إجراء العديد من التعديلات القانونية على بعض أحكام قانون ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات رقم (70) لسنة 1991م وفرضت الضريبة بنسبة عامة (10%) على جميع السلع والخدمات المنتجة محلياً والمستوردة مع فرض الضريبة بنسبة خاصة على بعض السلع، مع إعفاء بعض السلع والخدمات من الضريبة مراعاة لذوي الدخل المحدود. ورغم تلك التعديلات كانت هناك صعوبات كثيرة على صعد عدة لذلك صدرت العديد من التعديلات هي:

القانون رقم (36) لسنة 2002م الصادر بتاريخ 21 أغسطس / 2002م الذي حدد بدء السريان اعتباراً من 2004/1/1م .

القانون رقم (42) لسنة 2003م الصادر بتاريخ 29/ ديسمبر / 2003م الذي حدد بدء السريان اعتبارا من 2005/7/1م .

القانون رقم (14) لسنة 2004م الصادر بتاريخ 30/ يونيو /2004م والذي حدد بدء السريان اعتباراً من اليوم الأول من شهر يوليو عام 2005م .

الجدول رقم (8) سمات ضريبة القيمة المضافة في بلدان الشرق الوسط وشمال إفريقيا

البلدان	عام استحداث الضريبة	المعدل المعياري	معدلات أخرى	المستوى الحدي للتسجيل (اليورو)	المبالغ المحصلة من إجمالي الناتج المحلي %	المبالغ المحصلة من المجموع %
الجزائر	1992	17	7	43000	3.1	21.0
مصر	1992	10	5-15-25- 30-45	8000 (21000 لمبيعات التجزئة)	2.7	18.0
الأردن	2003	16	4	90000 (225000 لمبيعات التجزئة)	4.0	25.0
لبنان	2002	10		100000	3.8	25.0
موريتانيا	1995	14		45000	3.5	23.3
المغرب	1986	20	7-10-14	18000 (200000 لمبيعات التجزئة)	5.5	22.5
باكستان	1990	15		80000	4.6	18.0
السودان	2000	10		21000	1.2	20.0
تونس	1988	18	6-10-29	0 (60000 لمبيعات التجزئة)	7.1	25.3

المصدر: جون بول بودان، حلقة تطبيقية حول ضريبة القيمة المضافة – أبو ظبي 8-11 مايو 2006 .

ولقد تميزت الاتجاهات العامة لسياسة ضريبة القيمة المضافة في بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا بمايلي:

- **التحرك نحو الأوعية الضريبية الواسعة لضريبة القيمة المضافة، بحيث تشتمل على مبيعات التجزئة والخدمات (مصر والأردن ولبنان وباكستان والمغرب وموريتانيا على سبيل المثال).**
- **زيادة ضخمة في حدود التكليف (مصر والأردن ولبنان وباكستان).**
- **هيكل المعدل الواحد (مصر ولبنان وموريتانيا وباكستان).**

أما بالنسبة للإدارة الضريبية في بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا فتميزت جميع البلدان التي تطبق ضريبة القيمة المضافة بأنه سيكون لديها قريبا إدارة ضريبية متكاملة تقوم على أساس وظيفي وينتقل من المنهج التقليدي لإدارة ضريبة القيمة المضافة (إدارتان منفصلتان لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل وقصور فهم نظام التقدير الذاتي والتعامل مع كبار وصغار الممولين ومتوسطي الحجم في نفس المكاتب) إلى المنهج الحديث الذي يعتمد على دمج إدارة إيرادات الضرائب المحلية[132] واستنادها إلى الأساس الوظيفي

---

[132] - قامت الجزائر والمغرب وتونس وموريتانيا بدمج إدارة ضرائبها المحلية في الثمانينات، كما قامت كل من الأردن وباكستان مؤخرا بدمج إدارتها الضريبية وحاليا تقوم مصر و لبنان بدمج ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل في إدارة واحدة.

والفهم الجيد لنظام التقدير الذاتي ووظائف إدارة ضريبية قوية وتضمين الإدارة الضريبية وحدة لكبار الممولين[133].

التجربة اللبنانية:

تعد الضريبة على القيمة المضافة من أحدث الضرائب التي أدخلها المشرع الضريبي اللبناني في النظام الضريبي، وتم البدء في تطبيقها من أول شباط عام 2002 ومن أهم الجوانب الإيجابية للتجربة اللبنانية الاهتمام بالإعداد المسبق لتطبيق الضريبة[134].

وتعد هذه الضريبة ضريبة عامة تفرض على السلع والخدمات المستوردة محليا مع بعض الإعفاءات، وهي تطبق على السلع والخدمات المحلية والمستوردة بنسبة 10%، وبمعدل صفر على السلع والخدمات المصدرة إلى الخارج، ويعتبر هذا المعدل معدلاً مقبولاً في البداية باعتبار هذه الضريبة حديثة ومستحدثة في النظام اللبناني وليست بديلة لضرائب الاستهلاك والضريبة على رقم الأعمال لذلك لا ينبغي أن يزيد العبء الضريبي عن هذه النسبة 10% حالياً، كما أن وجود معدل نمطي وحيد خلال الفترة الأولى من تطبيق الضريبة يسهل إدارة الضريبة بدلا من معدلات متعددة للضريبة، كما أن هذا المعدل معتدل ويلاءم الحالة الاقتصادية المعاصرة (خصوصا في وقت الركود)، ولذلك وفقا لتجارب بلدان الإتحاد الأوروبي سيحتاج لبنان مستقبلا إلى زيادة معدل الضريبة النمطي عن 10% بمرور الوقت[135] و مؤخرا كان هناك دراسات لزيادته لحدود 15% سنوردها لاحقا. ويمكن معرفة سمات هذه الضريبة وخصائصها في لبنان من خلال معرفة حد التسجيل والوعاء الضريبي الذي يوضحه الجدول رقم (9) التالي:

الجدول رقم (9) الضريبة على القيمة المضافة في لبنان حد التسجيل والوعاء الضريبي

	2002	2003	2004	2005	2006	2007
الحد الأدنى الإلزامي للخضوع	500مليون ل ل	300مليون ل ل	225مليون ل ل	150مليون ل ل	150مليون ل ل	150مليون ل ل
المسجلين إلزاميا	6.886	8.701	12.609	12.530	14.243	14.839
الحد الأدنى الاختياري للخضوع	150مليون ل ل	50مليون ل ل	0 ل ل	0 ل ل	0 ل ل	0 ل ل
المسجلين اختياريا	1.587	2.497	3.952	5.009	6.171	7.340
المجموع	8.473	11.198	16562	18.539	20414	22.179

المصدر: ألان بيفاني – مدير عام المالية العامة في وزارة المالية اللبنانية – عرض مقدم في مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة. دمشق.

133 - الجزائر ومصر وإيران والأردن ولبنان والمغرب وموريتانيا وباكستان واليمن لديها وحدات لكبار الممولين وتقوم سوريا وليبيا حالياً بإنشاء وحدات لكبار الممولين، كما تقوم الجزائر ومصر ولبنان والأردن أيضا بإنشاء مكاتب خاصة لصغار الممولين والممولين متوسطي الحجم .

134 - أعدت وزارة المالية اللبنانية 35 شخص من أصحاب الكفاءات مسئولين عن إدارة هذه الضريبة ويساعدهم مستشارون أجانب من دول الإتحاد الأوروبي والبنك الدولي وصندوق النقد الدولي وخبراء من بلجيكا وفرنسا ومصر والمغرب من أجل المساهمة في بناء الكوادر الوطنية اللازمة لإنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في لبنان.

135 - حجازي – المرسي السيد 2002 – ضرائب الدخل و الثروة و الإنفاق في لبنان – الدار الجامعية للنشر بيروت ص 285.

نلاحظ من خلال الجدول أن القانون اللبناني فرض في بداية تطبيق هذه الضريبة حد تسجيل 500 مليون ل ل أي ما يعادل 334 ألف دولار وهو حد تسجيل مرتفع بصورة كبيرة، وهذا الحد سيقلل بصورة كبيرة نطاق تطبيق الضريبة على المستوى المحلي وسيقلل بدوره من الحصيلة الضريبية مما سيقلل من فاعليتها في تخفيف الدين العام وللدلالة على ذلك نلاحظ أن وزارة المالية اللبنانية قد خفضت حد التسجيل في السنوات اللاحقة حتى وصل إلى 150 مليون ل ل عام 2007 كما هو موضح في الجدول، ويبلغ هذا الحد في مصر 15 ألف دولار للصناعيين أو مؤدي الخدمة، و40 ألف دولار لتاجر الجملة أو تاجر التجزئة.

السلع والخدمات المعفاة:

- جميع السلع والخدمات الأساسية[136] (طبابة، تعليم، محاصيل زراعية غير محولة[137]، المواد الغذائية الأساسية ..... إلخ).
- النشاطات المصرفية والمالية.
- التأمين.
- بيع وتأجير عقارات مبنية باستثناء التأجير التجاري.
- الإعفاءات المرتبطة بالاستيراد والتصدير والنقل الدولي: وهي ذاتها الإعفاءات المقررة في التشريع الجمركي والمرتبطة برئاسة الجمهورية ومنظمة الأمم المتحدة والإعفاءات السياسية والقنصلية والامتيازات العسكرية.

إدارة ضريبة القيمة المضافة في لبنان:

تم تحديث الإدارة الضريبية واستخدام أساليب عمل متطورة، وذلك باعتماد مبدأ الالتزام الطوعي المرتكز على التكليف الذاتي وتنظيم الإدارة الضريبية وفقا للمهام أو حسب فئة المكلف كما هو مبين في الشكل رقم (2) وتطوير استراتيجيات وأساليب التدقيق وتعزيز خدمات المكلفين وتوعيتهم وتفعيل تبادل المعلومات بين الإدارات المحلية والأجنبية.

بنية قائمة على أنواع الضرائب
الضرائب المباشرة
الضرائب غير المباشرة
بنية قائمة على المهام
خدمات المكلفين
معالجة المعلومات
الالتزام الضريبي
التدقيق الضريبي
الاعتراضات

136 - انظر الملحق رقم 2 .

137 - يعفى القطاع الزراعي لأسباب إدارية إذ يتسم القطاع الزراعي في لبنان بصغر الحيازات الزراعية وامتداد القطاع الزراعي على الجانب الأكبر من المناطق اللبنانية مما يجعل تطبيق هذه الضريبة يكلف الإدارة الضريبية كثيرا مما يجعلها غير كفء إضافة إلى ذلك وبسبب تأثير الظروف الطبيعية وخصوصا المناخية على حجم الإنتاج الزراعي يصبح من الصعوبة بمكان تقدير مقدار القيمة المضافة (وعاء الضريبة) بدرجة مقبولة من الدقة .

التحصيل
الضرائب النوعية
الشؤون الإدارية
بنية قائمة المهام حسب فئة المكلف
كبار المكلفين
المكلفين المتوسطين (لاحقاً)
باقي المكلفين (لاحقاً)

المصدر: ألان بيفاني – مدير عام المالية العامة في وزارة المالية اللبنانية – عرض مقدم في مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة.

الشكل رقم (2) الدوائر والفروع الضريبية في لبنان بحسب المهام:

كما قامت أيضا بتطوير الخدمات من أجل التصريح والتسديد من خلال البريد والمصارف ونظام خدمات الضريبة الإلكتروني ومركز للاتصالات. كما تم استخدام أنظمة معلومات مترابطة مع الخزينة والصرفيات ومع الضمان الاجتماعي والسجل العقاري والسجل التجاري ونظام البلديات. وتم أيضا العمل على تحديث القوانين والتشريعات وإعادة تصنيف الأنشطة الاقتصادية وفقا للمعايير المعتمدة دولياً.

إيرادات الضريبة على القيمة المضافة اللبنانية:

يظهر الجدول رقم (10) إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في لبنان حيث كانت تسعى لبنان من وراء اعتماد هذه الضريبة ماليا إلى مواجهة مشكلة تغطية وسداد خدمة الدين العام، وأعلن وزير المالية أن حصيلة هذه الضريبة ستوجه كليا لتخفيض حجم الدين العام.

الجدول رقم (10) إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في لبنان (مليون ل ل)

السنوات	2002	2003	2004	2005	2006	2007
الضريبة المحصلة من قبل الجمارك	732.750	903.159	1.348.492	1.177.275	1.152.187	1.451.297
الضريبة المحصلة داخليا	403.097	477.510	527.478	520.048	540.525	511.382
المجموع	1.135.847	1.380.719	1.775.970	1.697323	1.693.212	2.017.661

المصدر: ألان بيفاني – مدير عام المالية العامة في وزارة المالية اللبنانية – عرض مقدم في مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة.

إيجابيات التجربة اللبنانية:

1- تفعيل أداء الإدارة الضريبية.
2- مرونة مع الخاضعين عند بدء التطبيق (إعفاءات الغرامات وصلت لحد 90%).

3- مصداقية الإدارة من خلال التزامها بالمهل المحددة بالقانون فيما خص الاسترداد والاعتراض.
4- إدخال موارد مالية دوريا إلى الخزينة.
5- زيادة واردات ضريبة الدخل.
6- اعتماد إستراتيجية تدقيق حديثة.
7- الإعلام والتوعية.

سلبيات التجربة اللبنانية:

1- تمرس المكلفين مع الوقت على القانون وبالتالي اعتماد آليات تهرب ضريبي.
2- غرامات مرتفعة.
3- العبء الإداري والمالي الناجم عن حجم الإعفاءات للسلع والخدمات.
4- الاحتيال بطريقة الدوامة[138].
5- خلق نوع من عدم التوازن بين المكلفين، جزء خاضع وجزء غير خاضع وهم صغار المكلفين.

- إن إحدى الانتقادات الموجهة إلى التجربة اللبنانية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، هو افتقار هذا المشروع إلى التدرج في تطبيقها بمعنى أن المشروع يتضمن تطبيق الضريبة على كافة المراحل الإنتاجية والتوزيعية في 2002/1/1، والحقيقة أن التدرج في التطبيق يمكن أن يزيد من احتمالات نجاح هذه الضريبة في تحقيق الأهداف المتوخاة منها فتطبيق الضريبة على مراحل: مرحلة الصانع ومؤدو الخدمة والمستورد أولا ثم تطبق الضريبة بعد ذلك على مراحل تجارة الجملة وتجارة التجزئة كان هذا سيتيح فرصة لوزارة المالية للتعرف على طبيعة المشاكل وعلى كيفية معالجتها بصورة مبسطة مقارنة بالتطبيق على المراحل جميعها، كما أن التدرج في التطبيق كان سيزيد من وعي المواطنين نحو هذه الضريبة وآثارها. وبالمقارنة مع تجربة مصر نجد أنها طبقت المرحلة الأولى للضريبة على الصانع والمستورد ومؤدي الخدمة وتم تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة على تجارة الجملة وتجارة التجزئة بعد عشر سنوات أي في عام 2001، إلا أن التجربة المصرية وجدت عدم وجود مبرر للتفرقة في التكليف عند إدخال الضريبة بين المنتج والموزع.

التجربة المصرية:

تم استصدار التشريع المصري لضريبة المبيعات في عام 1991 وتم الإعداد الجيد للتشريع من خلال الالتزام بالمبادئ العالمية لضريبة القيمة المضافة أخذاً في الاعتبار الواقع المصري عام 1991 والاستفادة من تجارب الدول الأخرى، والاستفادة من الدعم الفني لصندوق النقد الدولي لدى مناقشة برنامج الإصلاح. وكذلك المعونة الفنية لـ USAID وبيت الخبرة الأمريكي (بيت مارويك). إضافة إلى معالجة أوجه القصور في التشريع السابق أي الضريبة على الاستهلاك. حاول التشريع المصري الأخذ بالمبادئ الأساسية لضريبة القيمة المضافة منذ البداية في تشريع عام 1991 حتى مرحلة التجزئة (ولكن على ثلاث مراحل

[138] - يقصد بالاحتيال بطريقة الدوامة، بيع السلع من خلال سلسلة من المعاملات المفتعلة، بدلا من بيعها للاستهلاك في السوق المحلي مثلا في دولة تابعة للإتحاد الأوروبي، قبل بيعها لتاجر في بلد عضو آخر في الاتحاد الأوروبي، يقوم بعد ذلك ببيع السلع مرة أخرى إلى السوق المحلي. وهذا يسمح للمحتالين بأن يكرروا عمليات الاحتيال مرات عديدة باستخدام السلع ذاتها.

تتلاءم مع تطور المجتمع وقابليته للضريبة). وتعمد في البداية تطبيق ضريبة قيمة مضافة (غير كاملة) أملاً في إحداث التطوير التشريعي خلال فترة قصيرة بعد نجاح المرحلة الأولى، لكن الظروف الاقتصادية والاجتماعية في مصر لم تسمح إلا بإدخال بعض التحسينات خلال السنوات السابقة.

و لقد ركز التشريع المصري على النقاط التالية :

1- بالنسبة لعمومية فرض الضريبة على السلع والخدمات:

تم فرض الضريبة العامة على السلع إلا ما تم إعفاؤه بنص خاص بينما أخذ بمبدأ فرض الضريبة على الخدمات (بشكل انتقائي)، وذلك بسبب عدم وجود خبرة سابقة في تطبيق الضريبة على الخدمات. وأهم المشاكل التي صادفت هذا الإجراء هو التوسع في إعفاء بعض السلع خاصة الغذائية لأغراض اجتماعية (35% في المتوسط من قيمة الإنتاج الصناعي، 55% من السلعة المستوردة غير خاضع للضريبة). وأكثر المشاكل التي واجهت التطبيق كان في تطبيق ضريبة الخدمات بشكل انتقائي (حوالي 60% من الإنتاج الخدمي غير خاضع للضريبة).

وأهم ما توصلت إليه التجربة المصرية في هذا المجال أنه كان من الضرورة الأخذ بمبدأ عمومية فرض الضريبة على السلع والخدمات منذ بدء التطبيق وعدم التخوف من التطبيق لثبوت العكس، وأنه من الممكن تنمية الجهاز الضريبي مع نمو الضريبة. كما توصلت التجربة المصرية إلى أن التدرج في التطبيق قد يقابله صعوبات تحول دون اتخاذ القرار اللازم في الوقت المناسب. وأنه يجب عدم التوسع في الإعفاءات لتآكل وعاء الضريبة.

وتتجه مصر إلى العمل على تعميم فرض الضريبة على الخدمات إلا ما يستثنى بنص، وترشيد قائمة الإعفاءات[139]، مع مراعاة أن تكون الصياغات القانونية دقيقة.

2- حد التسجيل:

أخذت مصر بحد التسجيل منخفض نسبيا حوالي ألف جنيه (15 ألف دولار تقريباً في عام (1991) للمنتجين الصناعيين ومؤدى الخدمات. و150 ألف جنيه للتجار (30 ألف دولار تقريباً في 2001). ولا يسرى حد التسجيل على المستوردين بغرض الإتجار ومنتجو سلع الجدول (1) المرافق للقانون المصري.

وبلغ عدد المسجلين في ضريبة المبيعات 18370 مسجل عام 1991 زيد الى 147272 فى عام 2005 بمعدل نمو سنوي 15.6%. وتم اتخاذ هذه الإجراءات استنادا إلى فكرة ضرورة تنظيم المجتمع الضريبي المصري في بدء التطبيق، ولم يتم توحيد حد التسجيل فى 2001 عند الانتقال لمرحلة التجزئة خوفاً من حدوث مشاكل بين التسجيل للجديد وإلغاء القديم.

ولقد صادف هذا الإجراء العديد من المشاكل أهمها:

تدنى الالتزام الضريبي عند صغار المسجلين، وإرهاق الجهاز الإداري وارتفاع نسبي في تكلفة التحصيل، وتزايد نسبي للإقرارات الصفرية. ومن خلال التطبيق تم التوصل إلى ضرورة أن يكون حد التسجيل مرتفع نسبياً وموحداً، ويعكس القدرات الإدارية للجهاز الضريبي، وأيضاً قدرات المسجلين في إمساك دفاتر منتظمة وتَحَمُّل أعباء الالتزام بالضريبة. وتسعى مصر إلى رؤية مستقبلية تهدف إلى توحيد حد التسجيل

139 - انظر الملحق رقم 2 للإطلاع على قائمة الخدمات المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات في مصر .

لمختلف المكلفين ليكون 500 ألف جنيه (رقم الأعمال في السنة). وإلغاء تسجيل 100 ألف مسجل وتعويض خسارة الإيراد الناتجة عن ذلك من خلال رفع كفاءة الأداء.

3- فرض الضريبة حتى تاجر التجزئة

تدرج التطبيق المصري حيث اقتصر الفرض في عام 1991 على مبيعات المنتجين الصناعيين ومستوردي السلع المثيلة. وفي عام 2001 تم انتقال التطبيق إلى مراحل التجارة حتى التجزئة. وكان السبب في إتباع هذا الأسلوب عدم وجود مجتمع أعمال منظم خاصة فى قطاع التجارة وعدم وجود جهاز إداري قادر على إحكام عمليات التحصيل حتى مرحلة التجزئة. إضافة إلى العمل على تأمين التطبيق في مراحله الأولى بتكليف القطاعات المنظمة نسبياً والتي لدى المصلحة خبرة في التعامل معها.

ولقد واجهت التجربة المصرية عدة مشاكل في هذا الاتجاه كان أبرزها عدم التكافؤ في المعاملة الضريبية بين الصناع والتجار والتمييز ضد الصناعة، ووجود العديد من المشاكل في تحديد نقطة الضريبة ووعائها بالنسبة للمنشآت التي تجمع بين التصنيع والتوزيع.

وأهم ما تم التوصل إليه في هذا المجال هو:

- عدم وجود مبرر للتفرقة في التكليف عند إدخال الضريبة بين المنتج والموزع.
- استخدام حد تسجيل مرتفع نسبياً يعمل على الحد من التخوفات.

4- سعر الضريبة:

سعر الضريبة العام في مصر 10% على السلع والخدمات وتوجد فئات ضريبة أخرى (5% على بعض السلع الضرورية ومستلزمات الإنتاج، 20%، 30% [أدمجت لتكون 25%] على سلع القادرين). إضافة إلى وجود أسعار ضريبية نوعية في الغالب على سلع الجدول (1) حسب قانون الضريبة المصري. كما زيدت فئات الضريبة وتعددت الزيادة على السيارات. هذا بالإضافة إلى قائمة الإعفاءات وسعر الصفر للصادرات. وتم تحديد سعر الضريبة استنادا إلى ضرورة إعطاء مضمون اجتماعي للضريبة في مواجهة المجتمع الرافض لها. وإزالة التخوف الذي كان سائداً من رجعية الضريبة على ذوي الدخل المحدود.

وتم من خلال التجربة التوصل إلى نتيجة مفادها أنه يجب الاقتصار على فئة واحدة لتبسيط تحصيل الضريبة وحسابها. واقتصار سعر الصفر على الصادرات فقط وضرورة ترشيد الإعفاءات وإعادة النظر في المعالجة الضريبية لسلع الجدول (1).

5- عمومية الخصم الضريبي على المدخلات:

قصر القانون المصري خصم الضريبة على الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلعة خاضعة فقط. ولم يطبق مبدأ الخصم على الخدمات. في عام 2005 تم إعمال خصم الضريبة للسلع الرأسمالية التي تستخدم في إنتاج سلع أو خدمات خاضعة للضريبة (فيما عدا سيارات نقل الأفراد والركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص). وتم إتباع هذا الأسلوب بسبب عدم وجود جهاز فني قادر على مراقبة عمليات الخصم. إضافة إلى التخوف من ازدياد حجم التهرب والتخوف من عدم تحصيل الإيرادات المستهدفة.

ونشأت مشاكل أبرزها: اختلاف وجهات النظر حول ما يخضع وما لا يخضع، وما هي السلعة الوسيطة الداخلة في إنتاج السلع الخاضعة، وتحمل المنشآت بأعباء ضريبية غير ما هو مستهدف من الضرائب غير المباشرة، وتقليص حجم الاستثمارات المتاحة للتنمية، لزيادة العبء الضريبي على المنشآت.

وتم التوصل إلى ضرورة تعميم مبدأ الخصم الضريبي على السلع والخدمات.

6- رد الضريبة:

أهم حالات رد الضريبة في التشريع المصري هي رد الضريبة على التصدير، ورد الضريبة المحصلة بالخطأ.

وعمد المشرع المصري إلى اتخاذ بعض الإجراءات الضريبية لنجاح هذا المشروع أهمها:

1- **استخدام نظام إدارة المخاطر في تحديد عينة الفحص الانتقائي[140].**
2- **العمليات الضريبية المميكنة[141].**

التجربة الإدارية المصرية :

<u>إدارة إدخال الضريبة في مصر:</u>

- **تعيين أحد كبار المسؤولين لوضع وتنفيذ الضريبة ذو مواصفات خاصة للعمل بجانب رئيس المصلحة للقيام بهذه المهمة تحت الإشراف اليومي والمباشر لوزير المالية.**
- **تم تكوين عدد من اللجان التنفيذية، وعين لكل لجنة رئيس، وهو عادة أحد كبار المسئولين في مصلحة الضرائب على الاستهلاك، وهذه اللجان هي(التخطيط – التشريع واللائحة – الإعلام والتثقيف – التسجيل – التنظيم – التدريب – الميكنة – التنسيق مع الجمارك – المعلومات والإحصاء – إجراءات النماذج – الشئون الإدارية والمالية).**
- **ترأس لجنة التخطيط (اللجنة التنفيذية) المسئول الذي اختير لإدارة الضريبة، وكانت تضم رؤساء اللجان الأخرى وذلك للتنسيق بين العمليات المتصلة لمختلف اللجان.**
- **وضع مسودة التشريع الملائمة (استمرت ما يقرب من عام) – استخدم فيها تجارب الدول الأخرى – المسودة السابق إعدادها بمعرفة بعثة فنية من صندوق النقد الدولي – الدعم الفني لبيت الخبرة الأمريكي.**
- **إجراء تقديرات دورية لتأثير التشريع على الإيرادات وعلى توزيع الدخول وعلى المستوى العام للأسعار.**
- **تم وضع قانون للضريبة العامة على المبيعات قابل للتطبيق يمكن إدارته بنجاح فى مصر أخذاً في الاعتبار الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وظروف مجتمع الأعمال.**

---

[140] يهدف هذا النظام إلى مراعاة مقدرة الجهاز الضريبي على القيام بعمليات الفحص والمراجعة للمجتمع الضريبي، وتخفيض تكلفة التحصيل، وإيجاد نظام فعال للرقابة على المجتمع الضريبي. كما يعتمد يعتمد نظام إدارة المخاطر على: توفير قواعد بيانات عن كافة المسجلين، وتصنيف المسجلين بحيث تتجانس كل فئة في نوع النشاط أو حجم الأعمال، ووضع مجموعة من المعايير تحدد مدى التزام المسجل. ووضع وزن نسبى لكل معيار (درجة من 100) بحيث كلما ازدادت الدرجة زاد الشك وكان أولى بالفحص إعداد مصفوفة الدرجات واستخراج مجموعة من التقارير لكل فئة يشمل ترتيب تنازلي وفقاً للدرجات التي حصلوا عليها. وتمرير مصفوفة الدرجات على المسجلين من خلال الحاسب الآلى لوضع درجة من 100 لكل مسجل (كلما زادت الدرجة كلما دل ذلك على أن هناك فاقد أكبر في الضريبة لدى المسجل) واختيار المسجلين الذين حصلوا على أعلى الدرجات في كل فئة وفقاً لطاقة الفحص المتاحة، لتكون هي العينة المنتقاة للفحص السنوي .

[141] - التشغيل الإلكتروني الكامل للعمليات الضريبية (التسجيل – معالجة الإقرارات – التحصيل – وتم استخدام العديد من الأنظمة الإليكترونية لعدد من أنشطة العمل بالمصلحة منها: نظـام معلومـات الضريبـة العامة على المبيعاتت GSTACS ونظـم معلومـات فحص دفاتر وسجلات المسجلين (أسلوب تحليل المخاطر). ونظام الحصر. ونظام الخرائط الجغرافية GIS ونظام متابعة التحصيل. ونظام الشئون القانونية. ونظام التنبؤ بالظروف الاقتصادية العامة. ونظام الشئون المالية والإدارية. ونظام العملاء (خدمة الإنترنيت - البريد الإليكتروني- الخدمة الصوتية- نظم الاجتماعات عن بعد....).

- إعطاء تدريب مكثف لعمالة المصلحة على أعمال التنفيذ والفحص كأولوية لضمان الحصول على مستوى عال من الالتزام.
- تحديد وسائل وأساليب الاتصال بمجتمع الأعمال والمجتمع الخارجي والوسائل المرغوبة لتقبل التشريع.

ولقد سبق إقرار وتنفيذ الضريبة العديد من الخطوات أهمها التسجيل و التدريب و التنسيق مع الجمارك .

وكانت أهم الإنجازات التي تمت:

- تدر ضريبة المبيعات حصيلة مهمة تساعد في سد عجز الموازنة (معدل الزيادة فى الحصيلة السنوي فى المتوسط يصل إلى 10%).
- أصبح لدى مصر جهاز إداري لضريبة المبيعات عال الكفاءة.
- استطاع الجهاز الضريبى أن يحظى بثقة مجتمع الضريبة من منظمات رجال الأعمال والاتحادات حيث بلغت نسبة الالتزام الطوعي 92% في المتوسط وأن نسبة التهرب من الضريبة أقل من 0.3% من عدد المسجلين.
- إحداث التطوير المستمر لدى الجهاز الإداري وكان من أهم مظاهر هذا التطوير هو التطوير الإداري المستمر وفقاً لأحدث نظم الإدارة، واستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة (أدوات العمل واستخدام الميكنة الشاملة في تطوير الأداء)، وتبسيط وتطوير وتوثيق إجراءات العمل ،ورفع كفاءة أعمال الفحص، والحد من حالات التهرب الضريبي، وإحكام الرقابة على المجتمع الضريبي، ورفع الوعي الضريبي ومد جسور الثقة مع المسجلين، وتطوير وتحديث ظروف العمل وإدارته بهدف خلق بيئة عمل نظيفة تحقق التواصل بين الجهاز ومجتمع الضريبة، وتطوير الهيكل التنظيمي بما يتلاءم مع اتساع المجتمع الضريبي (هيكل تنظيمي وظيفي).

ولقد تجلت أهم مظاهر هذا التطوير في وضع معايير لقياس الأداء، وتطوير نظام الحوافز، والعمل على خلق نظام معلومات شامل ومتكامل والاهتمام بالعملية التدريبية المخططة والمستمرة والعمل لتحقيق الأهداف المنشودة وفقاً لخطة مدروسة وفى إطار معايير محددة للأداء وفقاً لنظام موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء والجودة الشاملة. وكان من محصلة هذا التطوير الوصول بإيرادات الدولة السيادية من الضريبة العامة على المبيعات إلى الربط المقرر في الموازنة العامة للدولة سنوياً بأعلى كفاءة ممكنة وبعدالة من خلال جهاز إداري قوي وقادر ولديه الإمكانيات وأدوات العمل التي مكنته من ذلك، وفقا لرؤيا ويخطط مدروسة وأهداف محددة لكل وحدة تحدد مسارها في إطار معايير واضحة وموضوعية، ومتابعة مستمرة تُقَوِّم الأداء وتدفعه من خلال نظام حوافز فعال. كما تم العمل على رفع نسبة الالتزام من خلال نظام قامت بموجبه الإدارة المركزية للحصر بربط وتنسيق وتنظيم ومراقبة أعمال الحصر في كافة المناطق والمأموريات مما أدى إلى إتساع عدد المسجلين، وتُشيع لدى الناس القناعة لأن الضريبة سوف تطولهم جميعاً دون استثناء، ويؤدى ذلك إلى ارتفاع نسبة الالتزام الطوعي. إضافة إلى توفر جانب العدالة الضريبية فى الفحص والربط وشيوع هذا الإحساس لدى جمهور الممولين أدى في النهاية إلى الالتزام الطوعي، والنهوض بالعاملين فنيا وإدارياً، وخلق آلية سهلة للتنسيق بين إدارات الحصر والفحص فى المناطق والمأموريات بما يضمن انسيابية

المعلومات والاستفادة منها في الوقت المناسب. والارتقاء بطرق الفحص، والارتفاع بمستوى القائمين عليه يضمن الحيدة والعدالة التي هي أكبر حافز للالتزام الطوعي، ولقد بلغت نسبة الالتزام في بداية الانتقال لمرحلة التجارة (الجملة والتجزئة) في بداية التطبيق 65%. وفيما يلي جدول يبين أعداد المسجلين بالضريبة:

الجدول رقم (11) تطور أعداد المسجلين بالمصلحة منذ عام 91/90 وحتى 2005/2004

الفترة	عدد المسجلين	نسبة المساهمة
91/90	18370	–
92/91	20150	%10
93/92	22572	%12
94/93	26875	%19
95/94	32511	%21
96/95	37935	%17
97/96	43547	%15
98/97	49391	%13
99/98	56410	%14
2000/99	63851	%13
2001/2000 [142]	79274	%24
2002/2001	107545	%36
2003/2002	126706	%18
2004/2003	136717	%8
2005/2004	147272	%7.7

المصدر: عرض مقدم إلى مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة في دمشق من الهيئة العامة للضرائب في مصر.

ولقد أعدت ونظمت مصر جهاز إداري فعال من منطلق ضرورة وجود جهاز إداري قادر على التطبيق الجيد للضريبة كشرط أساسي لنجاح إدخال ضريبة القيمة المضافة ذات القاعدة العريضة إلى أي بلد، وأخذت جهود الإعداد لبناء جهاز قوي عدة محاور أهمها:

[142] - يرجع التضخم في عدد المسجلين عام 2001/2000 إلى الانتقال للمرحلة الثانية والثالثة من قانون الضريبة العامة على المبيعات عدد المسجلين غير متضمن عدد حالات إلغاء التسجيل والمسجلين موسمي وهذا العدد يتراوح ما بين 8% إلى 10% من إجمالي المسجلين .

أ) خلق بيئة عمل نظيفة .

(ب) قابلية جهاز الضريبة المستمر للتطوير.

(ج) تحقيق الرضاء الوظيفي للعاملين.

(د) الاهتمام بتحقيق رضاء المتعاملين .

ولقد سعت مصر إلى تطوير هذه الضريبة من خلال إصدار قانون الضرائب الجديد رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية وذلك للقضاء على مشاكل تطبيق القانون 157 لسنه 1981 و ذلك من أجل تخفيض فئات الضريبة وتوسيع القاعدة الضريبية من خلال تشجيع ممولين جدد على الخضوع الطوعي والحد من الإعفاءات والتخفيضات الضريبية واستكمال الأخذ بنظام الضريبة الموحدة مع ما يترتب على ذلك من تحقيق المزيد من العدالة الضريبية (من خلال معاملة الدخول من مصادرها المختلفة معاملة واحدة) والانتهاء من التعديلات المقترحة على قانون الضريبة العامة على المبيعات للوصول إلى ضريبة قيمة مضافة كاملة وإنشاء مركز كبار الممولين . وتسعى مصر من خلال تجربتها العمل بشكل مستمر للتطوير والإصلاح الضريبي وإصلاح الإدارة الضريبية بالتعاون مع صندوق النقد الدولي باعتبار أن العنصر الأساسي لبرنامج الإصلاح الضريبي الناجح يعتمد على إنشاء إدارة ضريبية تتسم بالفاعلية والكفاءة والعدالة.

وتعتبر التجربة المصرية من أهم تجارب الدول العربية في تطبيق الضريبة العامة على المبيعات ولذلك تم التعمد إلى شرح تفصيلي لكيفية الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى ضريبة القيمة المضافة مع شرح تفصيلي لمشروع الإدارة لهذه الضريبة، في سبيل الاستفادة منها وتلافي الصعوبات من مرحلة الإعداد وحتى مرحلة التطبيق بما يلائم واقعنا الداخلي. مع ضرورة الإشارة إلى انه رغم كل هذه الإجراءات و الإصلاحات المتخذة كطريق للوصول إلى ضريبة القيمة المضافة في مصر إلا أنها لم تستطع الوصول إلى تحقيق ضريبة على القيمة المضافة كاملة بسبب الكثير من المشكلات التشريعية و التطبيقية وأهمها مشكلة الخصم الضريبي[143] .

2- الرسوم الجمركية (الضرائب الجمركية):

وهي إحدى صور الضرائب على الإنفاق وتفرض على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية للدولة فتسمى ضرائب الواردات عندما تفرض على السلع والخدمات الداخلة إلى الدولة وتسمى ضرائب الصادرات إذا فرضت على السلع والخدمات عند خروجها من الحدود الجمركية. ومثلها مثل الضرائب على

[143] ـ أهم المشكلات التطبيقية هي مشكلة خضوع تجار التجزئة في مصر و مشكلة خضوع بعض القطاعات ذات الطبيعة الخاصة و مشكلة خضوع خدمات التشغيل للغير و مشكلة قطاع الغزل و النسيج و الصناعات المتعددة المراحل إضافة إلى المشاكل المحاسبية الكثيرة و المشاكل التشريعية أيضا مثل مشكلة تعميم الخصم الضريبي و تعدد الأسعار و أساليب الفحص الضريبي .

الإنفاق تتسم بوفرة الحصيلة الضريبية وعدم شعور الممول بعبئها والمرونة، ويمكن التمييز بين نوعيين رئيسيين من الضرائب الجمركية[144]:

1- الضرائب النوعية:

وهي تفرض على أساس العدد أو الوزن أو نوع السلعة بغض النظر عن قيمتها، وتفرض كمبلغ ثابت على كل وحدة من وحدات السلعة المستوردة بغض النظر عن قيمة السلعة. ويتميز هذا النوع من الضرائب بالميزات التالية:

- البساطة والسهولة النسبية في الربط والتحصيل.
- الثبات النسبي في حصيلة الضريبة لارتباطه بعدد الوحدات.

وتواجه هذه الضريبة العديد من الانتقادات أهمها:

- صعوبة الاعتماد عليها بصورة فعالة في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث أنها عديمة الاستجابة التلقائية للتغير في الظروف الاقتصادية (رواج / انكماش)، مما يستلزم تغيير مقدارها باستمرار حتى تكون ملائمة لتحقيق أهدافها.
- أنها ضريبة غير عادلة حيث تتحمل الأنواع رخيصة الثمن نفس عبء الضريبة الذي تتحمله الأنواع غالية الثمن من نفس السلعة، وهذا يعني تفضيل استيراد السلع غالية الثمن، وهذا له أثرين من وجهة النظر القومي أثر إيجابي يتمثل باستيراد منتجات ذات جودة عالية، وأثر سلبي هو أن استيراد السلع غالية الثمن سوف ينعكس سلباً على الميزان التجاري بميزان المدفوعات ويزداد العجز وتزداد ندرة الموارد بالعملات الأجنبية.

2- الضرائب القيمية:

وهي ضريبة تفرض كنسبة من قيمة السلع المصدرة أو المستوردة، وهذه النسبة تختلف من سلعة إلى أخرى ولنفس السلعة من فترة زمنية إلى أخرى وفقا لاختلاف الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها.

واستخدام هذا النوع من الضرائب يتفق مع خصائص وسمات الاقتصاد الحديث من حيث تنوع السلع وتعددها واختلاف أثمانها، وهي أكثر عدالة بالمقارنة بالضرائب النوعية.

من ناحية أخرى إن تطبيقها ينجم عنه العديد من المشاكل والصعوبات تتعلق بتقدير القيمة الخاضعة للضريبة لأنواع مختلفة من السلع والخدمات تختلف أثمانها من بلد إلى آخر ومن فترة زمنية إلى أخرى، ويتطلب تطبيقها توافر خبراء ومثمنين ذوي خبرة عالية وتوافر بيانات وإحصاءات حديثة بصورة متجددة عن الأسعار العالمية.

وإن غالبية النظم الجمركية الحديثة تعتمد بصفة رئيسية الضرائب القيمية لتحقيق أهدافها، وفي حالات معينة قد تندمج الضرائب النوعية القيمية معا في النظام الجمركي، كما أن القاعدة العامة في

[144] - أ د عثمان، سعيد عبد العزيز، النظام الضريبي وأهداف المجتمع / مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، بيروت، 2007، ص 124.

التشريعات الضريبية المختلفة هي فرض ضريبة على المنتجات المستوردة وإعفاء المنتجات المصدرة والسعي لتشجيعها لدور الصادرات الحيوي في النمو الاقتصادي.

ثانياً: الواقع الحالي للضرائب على الإنفاق في سورية وتطورها:

تهتم سورية حاليا بالضرائب على الإنفاق، خصوصاً بعد قيامها باتباع سياسات اقتصادية إصلاحية ومحاولتها الانتقال إلى اقتصاد السوق الاجتماعي، وعقد الكثير من الاتفاقيات التجارية مع الدول الأخرى في محاولة للانفتاح على اقتصاديات العالم من جهة، ورغبة منها بزيادة إيراداتها من جهة أخرى. و لقد فرضت ضرائب و رسوم الإنفاق في سورية خلال مراحل سياسية مختلفة حيث فرضت أول ضريبة على الإنفاق في عشرينيات القرن الماضي (ضريبة المواد المشتعلة بالقرار رقم 125 لعام 1928) ، وتتكون الضرائب على الإنفاق في سورية وكما رأينا في المبحث الأول من رسم الإنفاق الاستهلاكي والرسوم الجمركية ورسم الطابع المالي والرسوم الأخرى، ولقد وجدنا أن رسم الإنفاق الاستهلاكي له أهمية كبيرة ضمن ضرائب الإنفاق في سورية، ومن ثم الرسوم الجمركية والتي هي في طريقها للتخفيض أو الزوال تدريجيا، أما بقية الرسوم الأخرى مثل رسم الطابع المالي وغيره فهي رسوم ذات حصيلة منخفضة جداً.

و بدأت سوريا حاليا بإطلاق برامجها الوطنية من خلال برامج الإصلاح الاقتصادي والمالي والضريبي، وذلك بإصدار قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي رقم 25 لعام 2003. وإصدار المرسوم التشريعي رقم 61 تاريخ 2004/9/16 المتضمن إخضاع بعض المواد والسلع والخدمات لرسم الإنفاق الاستهلاكي وتعديلاته بالمرسوم 41 لعام 2005 والمرسوم رقم 51 لعام 2006 والمرسوم رقم 23لعام 2007 والمرسوم 31 لعام 2009 وأخيرا المرسوم 23 لعام 2011، وسورية لا زالت كبقية البلدان الفقيرة تتبع ضرائب الإنفاق الخاصة مثل الرسوم الجمركية وضرائب نوعية على أشكال من الإنفاق كالضريبة على الإنفاق الاستهلاكي والتي طورتها مؤخراً إضافة إلى عدة رسوم مشابهة لها ويمكن إيرادها كالتالي:

1- ضريبة المواد المشتعلة.
2- ضريبة مقطوعية الكهرباء.
3- ضريبة حصر التبغ.
4- رسوم كتاب العدل.
5- الرسوم الجمركية.
6- رسوم الإحصاء.
7- رسم الطابع.
8- رسم الصيد البحري والبري.
9- رسوم المعادن والمقالع.
10- الرسوم القنصلية.
11- رسم المتاجرة بالآثار.

12- رسوم حماية الملكية.

13- الرسوم القضائية.

14- رسم الإنفاق الاستهلاكي.

15- رسوم التجارة الخارجية.

16- ضريبة الري.

إضافة إلى الضرائب والرسوم التي لم يتم إلغائها فعليا إنما تم تضمينها لرسم الإنفاق الاستهلاكي وهي:

1- ضريبة الاسمنت.

2- ضريبة السكر. أخضعت لرسم إنفاق استهلاكي 4% من القيمة و ألغيت بعد مرور 33سنة على آخر تعديل طرأ عليها .

3- ضريبة المواد الكحولية.

4- ضريبة الملح.أخضعت لرسم إنفاق 5% و ألغيت بد مرور 29 سنة من آخر تعديل له المادة 13 الفقرة هـ من المرسوم 61 لعام 2004

5- ضريبة الملاهي.

6- ضريبة الإنتاج الزراعي.

7- رسم التلفزيون.

وباعتماد هذا التصنيف يمكن إيراد الجدول التالي الذي يوضح تطور حصيلة هذه الضرائب ونسبتها من إجمالي الضرائب والرسوم في السنوات الأخيرة:

جدول رقم (12) تطور حصيلة الضرائب على الإنفاق في سورية بملايين الليرات السورية

الضرائب و الرسوم	2007	2008	2009	2010	النسبة من إجمالي الضرائب على الإنفاق لعام2010 فقط	النسبة من إجمالي الضرائب والرسوم لعام 2010 فقط
ضريبة المواد المشتعلة	---	70	70	70	0.07	0.03
ضريبة مقطوعية الكهرباء	1820	2100	2000	3500	3.7	1.3
ضريبة حصر التبغ	2220	2200	2300	2500	2.6	0.9
رسوم كتاب العدل	30	30	29	32	0.03	0.01
الرسوم الجمركية	16000	23000	25000	28000	29.5	10.1
رسوم الإحصاء	1950	2000	2000	2300	2.4	0.8
رسم الطابع	8700	9600	9000	13500	14.2	4.8
رسم الصيد البحري والبري	1	2	35	17	0.02	0.006

رسوم المعادن والمقالع	30	20	40	78	0.08	0.03
الرسوم القنصلية	1700	2100	2200	2800	2.9	1.006
رسم المتاجرة بالآثار رسوم حماية الملكية	---	---	----	----	---	---
الرسوم القضائية	800	750	800	800	0.8	0.3
رسم الإنفاق الاستهلاكي	23270	33000	32000	40000	42.2	14.4
رسوم التجارة الخارجية	900	900	1100	1100	1.2	0.4
ضريبة الري	150	300	200	200	0.2	0.07
المجموع	57571	76072	76774	94897	%100	34.1

المصدر: الموازنة العامة للدولة للأعوام المذكورة، النسب حسابات شخصية. الأرقام تقديرية

يلاحظ من خلال الجدول السابق يتضح مايلي:

- **إن هذه الضرائب متنوعة ولا يجمعها أي رابط ولا تهدف لتحقيق سياسة اقتصادية محددة كالتأثير على الاستهلاك وإنما فقط لتحقيق الهدف المالي وهو تأمين إيراد للدولة.**
- **الضرائب التي تشكل حصيلتها نسبة عالية من الضرائب على الإنفاق ومجمل الضرائب والرسوم هي فقط رسم الإنفاق الاستهلاكي (42.2% من الضرائب على الإنفاق و14.4% من إجمالي الضرائب والرسوم) والرسوم الجمركية (29.5% من الضرائب على الإنفاق و10.1% من إجمالي الضرائب والرسوم) أما بقية الضرائب والرسوم فإيراداتها تشكل نسبة ضئيلة جدا من إجمالي الضرائب على الإنفاق.**
- **إن نسبة الضرائب على الإنفاق من إجمالي الضرائب و الرسوم في عام 2010 تبلغ 34.1 % وهي نسبة ضئيلة تلفت النظر إلى الاعتماد في النظام الضريبي السوري على إيرادات ضرائب الدخل.**
- **أنه بدلا من رسم الإنفاق الاستهلاكي وغيره من الضرورة وجود ضريبة موحدة على الاستهلاك[145].**

وللتفصيل أكثر فإن رسم الإنفاق الاستهلاكي الذي يحتل النسبة الكبيرة في الحصيلة من بين الضرائب على الإنفاق، لا يحقق إلا هدف واحد فقط وهو الهدف المالي، حيث تم تطبيقه قبل استكمال الإصلاحات الاقتصادية وتحسين دخل المواطن السورية وزيادة قدرته الشرائية. و لقد أصاب سلعا تنعكس مباشرة على المواطن العادي والطبقة ذات الدخل المحدود وتشمل المواد الغذائية الأساسية مثل الزيوت والسمون والملح والسكر والشاي .....إلخ. وحصلت زيادات في الأسعار تناولت سلع غير مشمولة بالمرسوم ورفعت أسعار السلع المشمولة بنسب أعلى، وهذا أدى إلى ارتفاع تكاليف المعيشة وعدم تصحيح العلاقة بين الرواتب والأجور وبين الأسعار.

كما ان وزارة المالية طبقت رسم الإنفاق الاستهلاكي على البضائع المصدرة دون أن تضع نظام لرد الضريبة عند التصدير، ففي كل دول العالم التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة تطبق المعدل الصفري على الصادرات، أي تخرج البضائع دون أن تحمل بأي ضريبة محلية على القيمة المضافة، كما أن هذا الرسم

[145] - د نجمة الياس، مجلة النور، العدد 311، 2007/9/26 .

أدى إلى حدوث ازدواج ضريبي بالنسبة للسيارات لأنه يضاف إلى الرسم الجمركي المحسوب بطريقة معقدة مما يجعله تكرارا للرسم.

و في سياق آخر فقد صرح وزير المالية في حوار مفتوح مع وسائل الإعلام بتاريخ 2004/9/22 أن (صدور المرسوم التشريعي المتعلق بالرسوم على الإنفاق الاستهلاكي أعاد هيكلة الكثير من القوانين ونظرتنا له أنه قانون ضريبة مبيعات الآن، وسيكون قابلا للتطور مستقبلاً وصولاً إلى القيمة المضافة). حيث ينظر إلى الضريبة على القيمة المضافة على أنها شكل متطور من أشكال الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي، فهي تُفرض على الإنفاق عند الاستهلاك وتقديم الخدمات من قبل الفرد أو الوحدة الاقتصادية، ومن ثم فإن الضريبة على القيمة المضافة من حيث مقدارها ومتحملها لا تخرج عن كونها شكلاً متطوراً من أشكال رسم الإنفاق الاستهلاكي المفروض في سورية حالياً.

و يمكن القول أن تطبيق رسم أو ضريبة الإنفاق الاستهلاكي هو شكل مبسط وتمهيدي للضريبية على القيمة المضافة التي تُعد مرحلة أكثر تطوراً في النظام الضريبي، والفرق الجوهري بينهما هو آلية التحصيل ودفعاته ومراحله .وللمقارنة مع الأمثلة: نفترض أن منتِجٍ لسلعة جاهزة باع هذه السلعة لمؤسسة تعمل بتجارة الجملة بمبلغ 5000 ل س ثم قامت هذه المؤسسة ببيعها إلى تاجر المفرق بمبلغ 6000 ل س، وقام تاجر المفرق بتحديد ربح لبيعها للمستهلك النهائي قدره 2000 ل س ، فتكون آلية الحساب والتحصيل بحسب مبدأ رسم الإنفاق الاستهلاكي كالتالي:

- سعر البيع للمستهلك (دون الرسم) 6000 + 2000 = 8000 ل س
- مبلغ الرسم أو الضريبة 8000 * 10% = 800 ل س
- سعر المبيع للمستهلك (مع الرسم) 8000 + 800 لا = 8800 ل س

وهذا يعني أن تاجر المفرق يقوم وحده بتحصيل الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي دفعة واحدة من المستهلك النهائي مباشرة عند البيع، أي عند الإنفاق الاستهلاكي ثم يقوم بتسديدها بنفسه للسلطات الضريبية[146].

وتتابع وزارة المالية إصلاحاتها في مجال التشريع الضريبي والإدارة الضريبية حتى الآن وصولا إلى البيئة المناسبة لفرض الضريبة على القيمة المضافة والتي وعدت في وسائل الإعلام تطبيقها ابتداء من عام 2009 وتم تأجيل ذلك بسبب عدم التحضير الكافي لها، كل هذه الإصلاحات تبدو ظاهريا خطوة فعالة في مجال الإصلاح الضريبي إلا أنها تحمل في طياتها الكثير من الضعف والأخطاء والتي يجب الانتباه لها وتلافيها قبل البدء بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

أما بالنسبة للرسوم الجمركية فلقد وجدنا في المبحث الأول من هذه الدراسة، أن سورية تستوفي الرسوم الجمركية عند الاستيراد بالإضافة إلى رسوم وضرائب أخرى تضاف على البيان الجمركي لصالح عدة جهات في الدولة، كما يوجد في سورية رسوم مفروضة على الواردات ورسوم أقل أهمية مفروضة على الصادرات وتتجه نحو الإلغاء، وهي تحمل خاصيتين هما حماية الصناعة الوطنية من المنافسة وتوفير مبالغ كبيرة للخزينة بهدف الحاجة المالية للدولة، ولابد من الإشارة إلى النقاط التالية:

146 - الحوراني، منار عمر، الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيقها في سورية، رسالة ماجستير بإشراف الدكتور خالد المهايني، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق) 1998، ص 42 .

1- تخضع البضائع التي تدخل وتخرج من سورية إلى أربعة أنواع من التعريفة هي:

- التعريفة العادية.
- التعريفة القصوى.
- التعريفة الاتفاقية.
- التعريفة ذات الغرض المالي والتعريفة الحمائية. وهذه التعريفة في طريقها إلى الزوال تدريجيا في ظل الاتفاقيات الدولية والعربية وخاصة بعد أن قدمت سورية طلبا للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

وتعتمد سورية نوعين من الرسوم تفرض على السلع المستوردة فقط والرسوم في سورية هي:

- رسوم مالية هدفها تغذية موارد الخزينة بصرف النظر عن أي هدف اقتصادي آخر، وهي في طريقها إلى الزوال.
- الرسوم التعويضية وهي مجموعة إجراءات عامة وخاصة ترمي إلى تحميل المستهلكين أعباء غزو الأسواق الخارجية، أو مقاومة الإغراق.
- الرسوم التشجيعية هدفها تشجيع بعض النشاطات والفعاليات الاقتصادية كالزراعة والصناعة وتوفير بعض المواد بأسعار مخفضة كالأدوية والمواد الأولية والأدوات العلمية والكتب والمطبوعات.
- الرسوم الاقتصادية وهي ذات نسب عالية تفرض على بعض السلع الكمالية بقصد الحد من استيرادها والاستفادة من القطع الناجم عن النشاطات الاستهلاكية الأخرى.
- رسوم التصدير لها غرض واحد هو الحيلولة دون خروج المواد الأولية الضرورية للصناعات الوطنية أو على المنتجات الزراعية.

و لقد رأينا في المبحث الأول أن إيرادات الرسوم الجمركية تشكل في عام 2010 حوالي 3.7% من الإيرادات و هي تعتبر نسبة منخفضة جدا و ذلك للجوء سورية إلى تخفيض هذه الرسوم الجمركية بشكل متتالي و بنفس الوقت إلغاء الرسوم الجمركية عن بعض السلع و البضائع بسبب الاتفاقيات التجارية مع البلدان العربية و غيرها كما بينا سابقا و هذا ما يضعنا أمام حقيقة واضحة أن هناك نقص في الإيرادات يجب البحث عن بديل يعوض عنه و ذلك باستخدام الفن الضريبي الحديث .

ويمكن توضيح دور الضرائب على الإنفاق وأهميتها في تمويل الخزينة العامة نورد الجدول رقم (13) التالي:

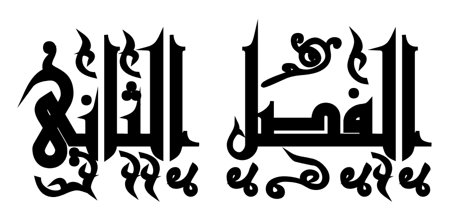
جدول رقم (13) دور الضرائب على الإنفاق في تمويل الخزينة العامة بملايين الليرات السورية

السنة	الضرائب على الإنفاق تقديري من الموازنة العامة للدولة	إجمالي الضرائب والرسوم	الإيرادات العامة للدولة	الناتج المحلي الإجمالي	نسبة الضرائب على الإنفاق إلى إجمالي الضرائب	نسبة الضرائب على الإنفاق إلى الإيرادات العامة	نسبة الضرائب غير المباشرة إلى الناتج المحلي الإجمالي
2007	57571	202600	472949	1284035	28.4	12.2	4.5
2008	76072	219268	504099	1341516	34.6	15.1	5.7
2009	76774	240640	612116	1422178	31.9	12.5	5.4
2010	94897	278428	589521	146937	34.1	16.1	6.4

المصدر : الموازنة العامة للدولة للأعوام المذكورة / تقديري /

نلاحظ من خلال الجدول انخفاض الوزن النوعي لهذه الضرائب في تمويل الأعباء العامة حيث نلاحظ انخفاض حصتها إلى واردات العامة وإلى الناتج المحلي الإجمالي، لذلك فهي تحتاج إلى تطوير وتحديث وإلى إعادة دراسة كافة أنواع هذه الضرائب واللجوء جديا إلى الضرائب العامة.

لذلك يمكن القول أنه في الظروف الراهنة، حيث أن الرسم الجمركي في طريقه إلى الزوال تدريجياً في ظل الاتفاقيات الدولية والعربية لتحرير التجارة الخارجية وخاصة بعد تفعيل منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى والانفتاح على دول الجوار مثل تركيا وبسبب عدم فاعلية رسم الإنفاق الاستهلاكي والآثار الناجمة عنه وبسبب انخفاض حصيلة الضرائب على الإنفاق نسبة إلى الإيرادات العامة وارتفاع تكاليف حسابها وتحققها وجبايتها مما يجعلها دون جدوى فهذا يحتم علينا إعادة دراسة هذه الضرائب والعمل على إقرار ضريبة موحدة على الاستهلاك تخدم التطور الاقتصادي والاجتماعي وتحقق حصيلة ضريبية وافرة مثل الضريبة على القيمة المضافة.



واقع القطاعات الاقتصادية في سوريا وآثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة عليها

المبحث الأول: موقع ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات / دراسة مقارنة.

المبحث الثاني: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإنتاج.

المبحث الثالث: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي الإجمالي.

المبحث الرابع: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على المبادلات الخارجية.

المبحث الخامس: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الاستثمار.

المبحث السادس: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على القطاعات الاقتصادية المختلفة.

المبحث الأول : موقع ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات / دراسة مقارنة :

تعتبر الإيرادات العامة من أهم أوجه النشاط الحكومي وهي تمثل الوجه الآخر للنفقات العامة. وتشكل الإيرادات الضريبية أهم بنود الإيرادات العامة وخاصة في البلدان غير النفطية. والضرائب في عصرنا الراهن هي أهم موارد الدول على الإطلاق حيث تمول ثلاثة أرباع الإنفاق العام في الدول المتقدمة، ومن المفيد الذكر أن الإيرادات الضريبية تمول في بعض الدول المتقدمة 80% – 90% من النفقات العامة[147]. كما تشكل نسبة الإيرادات الضريبية في تكوين الدخل القومي الإجمالي في بلدان السوق الأوروبية المشتركة ما بين 35% إلى 45%[148].

وتشكل حصيلة الضريبة على القيمة المضافة مصدراً تمويلياً مهماً للعديد من البلدان المطبقة لهذه الضريبة وقد تمت الإشادة بفعالية هذه الضريبة في زيادة الإيرادات العامة منذ أن تم تقديمها منذ 50 عاما مضت. ويقول أحد الباحثين[149] "أن هذه الضريبة البسيطة غير المباشرة وغير التشويهية قد أثبتت نفسها على أنها (آلة لصنع المال) مع تبني أكثر من 130 بلدا لها".

ونظراً لتزايد الاهتمام بالكفاية الاقتصادية وبساطة الضريبة ضمن اقتصاد العالم المتكامل والتنافسي تسعى العديد من البلدان إلى تخفيض ضرائبها واستبدال بعضها بالضريبة على القيمة المضافة ذات النوع الاستهلاكي. وبالتالي يبرز هنا السؤال الأكثر أهمية: ما هو الدخل المحتمل من الخطط البديلة لهذه الضريبة الجديدة الذي يمكن أن تحصل عليه الحكومات عندما تعمل على استبدال ضرائبها وتغيير نظامها الضريبي الحالي؟

يعتمد الدخل المحتمل الذي يمكن أن ينشأ عن ضريبة القيمة المضافة على جملة من العوامل[150]مثل: لأي مدى سيصل الأساس الضريبي وإلى أي حد ستتلاءم الأعمال مع الضريبة، بمعنى العمل على تأمين الإطار التحليلي الذي يمكن أن يستخدم لتقدير الأساس الضريبي المحتمل والإيرادات ذات الصلة بالنسبة لضريبة القيمة المضافة في بلد نام. ولذلك عندما ترغب حكومة بلد نام أن تعتمد أكثر على ضريبة القيمة المضافة بمرور الزمن عندئذ يجب ان تقوم بشكل قسري بتوسيع الأساس وتعزيز الموائمة.

إن تحديد أساس الضريبة الذي سوف تتبناه أي دولة ستطبق هذه الضريبة وهدف هذا الأساس، وتحديد درجة المواءمة الضريبية وكمية ومستوى النسب، لهما دور أساسي في التخطيط للإيراد المحتمل من هذه الضريبة. وهناك عدة طرق بديلة تستخدم لتقدير أساس ضريبة القيمة المضافة وعلى كل دولة اختيار المنهجية التي تتناسب مع وضعها واقتصادها. وتعتبر أفضل الطرق المعتمدة هي ضريبة القيمة المضافة ذات الطابع الاستهلاكي المطبقة في دول الاتحاد الأوروبي، حيث تطبق الضريبة على مبيعات البضائع والخدمات في كل مراحل سلسلة الإنتاج والتوزيع. ولذلك كله لا بد من دراسة جادة وتحليلية لكل أنواع السلع والبضائع وتحديد كافة البضائع والخدمات ذات المعدل الصفري، وتلك المعفاة من الضريبة لأسباب اجتماعية، وأيضاً

[147] - صندوق، عفيف عبد الكريم – دور السياسة المالية العامة في تحقيق التوازن الاقتصادي مع إشارة خاصة إلى واقع الجمهورية العربية السورية – رسالة ماجستير – إشراف: د موسى الضرير – جامعة دمشق – 2000- ص101 و104 .

[148] - د المهايني، محمد خالد – د الجشي، خالد الخطيب – المالية العامة والتشريع الضريبي – جامعة دمشق – 2000 – ص 179 .

[149] - Keen, M. (2007), "VAT Attacks!", *IMF Working Paper* No. 07/142

[150] - Glenn P .Jenkins Chun –Yan Kuo – A VAT REVENUE SIMULATION MODEL FOR TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIE- 2010 – WWW . cid.harvardedu/hiid/occ.pdf.

الخاضعة للضريبة، مع دراسة كل مرحلة يتم فيها منح الإعفاء الضريبي خصوصا في مرحلة التجزئة أو المرحلة المتوسطة.

ويمكن استخدام ثلاث طرق بديلة لتقدير الأساس الضريبي والإيرادات ذات الصلة والتي غالباً ما تحتاج إلى جداول (مدخلات – مخرجات) وحسابات قومية وهذه الطرق هي[151]:

1. **الطريقة الأولى: تقوم على بناء أساس ضريبي شامل وتبدأ بالناتج المحلي الإجمالي والذي هو مجموع القيمة المضافة في الإنتاج المحلي لكافة البضائع والخدمات، وباعتبار أننا نطبق ضريبة القيمة المضافة حسب مبدأ الوجهة فيجب طرح الصادرات وجمع الواردات إلى إجمالي الناتج المحلي.**
2. **الطريقة الثانية: يحسب الأساس بجمع القيمة المضافة لكل قطاع صناعي في الاقتصاد، وبالتالي يؤمن حساب الأساس الضريبي تبعا للقطاع. على أن يتم ضبط الأساس باعتبار الضريبة تعتمد على مبدأ الوجهة. هذه الطريقة لا تسهل أي أثر أو تحليل للأسعار أو القضايا الهامة للإصلاح الضريبي للمبيعات.**
3. **الطريقة الثالثة: تعتمد على استخدام تكافؤ الأساس الضريبي للقيمة المضافة بالنسبة لضريبة المبيعات بالتجزئة المفروضة على سعر البيع النهائي لكافة البضائع والخدمات، وقد تكون هذه الضرائب متكافئة لأن سعر البيع النهائي للمنتج هو مجموع كل القيمة المضافة في الاقتصاد والمطلوبة لإنتاج ذلك المنتج. إن قياس قيمة البضائع والخدمات التي تم شراؤها من قبل المستهلكين قد يلفت الانتباه تلقائيا إلى مبدأ التخصيص لضريبة القيمة المضافة بما أنه يستثني الصادرات ويشمل الواردات، ولذلك يمكن أن يحسب أساس ضريبة القيمة المضافة تبعا للسلعة باستخدام قيم المبيعات السلعية عند المستوى الاستهلاكي النهائي. كما تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار تحليل التأثير وأثر السعر لضريبة القيمة المضافة على المستهلكين.**

وتعتبر الطريقة الثالثة هي المنهجية العامة المتبعة لدى العديد من البلدان في تقدير أساس الضريبة، والتي تعتمد بشكل أساسي على جداول (مدخلات – مخرجات) وبالتالي يجب توفير بيانات حول الاستهلاك المحلي[152].

وتكون نقطة البداية في حساب أساس ضريبة القيمة المضافة مع مبالغ النفقات الخاصة[153] والحكومية[154] ويكون هذا المبلغ معادل للنفقات الكلية المبينة في جداول (مدخلات – مخرجات)، ويتم إجراء العديد من التعديلات والحسابات للوصول في النهاية إلى أساس ضريبة القيمة المضافة بحيث يتم الوصول

---

[151]- Glenn P .Jenkins Chun –Yan Kuo – A VAT REVENUE SIMULATION MODEL FOR TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIE- 2010 – WWW . cid.harvardedu/hiid/occ.pdf .

[152] - توجد هذه البيانات في مصفوفة الطلب النهائي لجداول (مدخلات – مخرجات) وتحتوي هذه المصفوفة على مجموعة صفقات لجملة من السلع تبعا لعدد من فئات الطلب النهائي ويمكن أن تتضمن هذه الفئات عدد من البنود مثل الاستهلاك الخاص – النفقات الحكومية – الاستثمار – الواردات – الصادرات. ويتم استثناء الاستثمار من حساب الأساس لأن ضريبة القيمة المضافة تأخذ بعين الاعتبار الحسم الضريبي للمدخلات بالنسبة لأي مشتريات تجارية بما فيها الاستثمار الرئيسي ويتم استثناء الصادرات باعتبارها ذات معدل صفري وتجاهل الواردات لأن المشتريات التي تتم بواسطة فئات الطلب النهائي تشتمل على الواردات.

[153] - يشير الاستهلاك الشخصي عادة إلى الأفراد والأسر أو الشركات والذين يحتاجون بضائع وخدمات لاستهلاكهم الخاص ولا ينتجون لوازم من نوع تجاري كما يتضمن المبيعات التي تتم بواسطة الأفراد والمنظمات التي لا تستهدف الربح .

[154] - النفقات الحكومية تتضمن الإنفاق الرئيسي والحالي تبعا لكافة مستويات الحكومة وقد يعامل بشكل مشابه للإستهلاك الخاص بموجب نظام ضريبة القيمة المضافة.

إلى معادلة نسبة إيرادات الضريبة المتوقعة إلى الجبايات الضريبية الفعلية وذلك بتطبيق نسبة مواءمة مدروسة.

نسبة المواءمة: هي نسبة الإيراد الفعلي إلى الإيراد المتوقع، وتتغير نسبة المواءمة تبعاً للسلعة معتمدة على ظروف السوق بالإضافة إلى عوامل أخرى وتكون عادة نسبة المواءمة في كل نظام ضريبي أقل من واحد، وتكون فعلياً أقل من واحد في العديد من الأنظمة الضريبية حتى في البلدان المتقدمة[155].

إن الأساس الضريبي يمكن تغييره ومضاعفته عن طريق النسب الخاضعة للضريبة لكل سلعة حيث تحدد هذه النسب وفقا للسياسات الضريبية والقوانين قيد الدراسة، وتختلف تبعا لنوع السلع خاضعة أو معفاة أو ذات معدل صفري ووفقا لذلك يتم تعديل الأساس الضريبي من خلال حذف أو إضافة سلع وخدمات إلى الأساس الضريبي، في نهاية المطاف تتم مضاعفة الأساس الضريبي لكل مادة سلعية عن طريق نسبة المواءمة بموجب النظام الضريبي للمبيعات الحالية وذلك للوصول إلى التقدير النظري لناتج الإيراد. ويمكن ضبط نسبة المواءمة بدرجة أعلى عندما يعتقد أن نظام ضريبة القيمة المضافة قد يعوز مواءمة دافع الضريبة أو عندما تتمكن الحكومة من زيادة مستوى الأداء الإداري الفعال، وعلى العكس تماما فإنه يمكن ضبط نسبة المواءمة بدرجة دنيا عندما يتم التوقع بانتشار التهرب الضريبي مع إدخال ضريبة القيمة المضافة، عندئذ سيكون إجمالي إيرادات ضريبة القيمة المضافة المتوقعة بالنسبة للاقتصاد معادل لمجموع كافة الأساسات الضريبية المعدلة من خلال البضائع والخدمات التي تم شراؤها عن طريق كل من القطاعات الحكومية والخاصة مضروبة بمعدلات ضريبة القيمة المضافة المطبقة.

إن هذا النموذج السابق الذكر تم تطبيقه في نيبال (وتعتبر نيبال بلد نامي تمتلك بيانات إحصائية محدودة جداً وتنتقل من نظام الضريبة غير المباشرة والغير كاملة إلى نظام ضريبة القيمة المضافة). وذلك من أجل تقدير الإيرادات المحتملة بالنسبة لخيارات ضريبة القيمة المضافة البديلة في نيبال. وباعتبار أن البيانات الإحصائية في نيبال غير متوفرة بأسلوب ثابت أو بشكل معلن عنه تم بذل جهود كبيرة جدا لجمع بيانات الإنفاق تبعا لنوع السلعة ولفئة المستهلك من جملة من المصادر الثانوية.

وقد تبين من نتائج الدراسة أنه عندما تزيد المواءمة الضريبية بما معدله خمس نقاط مئوية بالنسبة لضريبة القيمة المضافة في نيبال قد تتمكن ضريبة القيمة المضافة المطبقة بمعدل 12% من جمع إيرادات أكثر من ضريبة المبيعات الحالية التي ستحل محلها ، و مع معدل 13% قد تلغي الحكومة على نحو إضافي ضرائب الإنتاج على خلاف أنواعها بما يقارب 175 مليون روبيه من السلع غير المشروبات الكحولية و منتجات التبغ و الإسمنت.

وفقاً للعرض السابق ولتجربة نيبال في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتبين أنه يلزم لكل دولة سوف تطبق هذه الضريبة وخصوصاً الدول النامية من إجراء دراسات دقيقة ومحسوبة لكل تفصيل يتعلق بهذه الضريبة وما يتناسب مع طبيعة الواقع الاقتصادي والاجتماعي والنظام الضريبي لكل دولة، حيث أن هناك معادلات وحسابات دقيقة لتحديد أساس الضريبة ووعائها ومعدلاتها وإيراده وتأثيراتها، وقياس معدلات الكفاءة

[155] - Glenn P .Jenkins Chun –Yan Kuo – A VAT REVENUE SIMULATION MODEL FOR TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIE- 2010 – WWW . cid.harvardedu/hiid/occ.pdf .

ومعدلات الكفاءة الاستهلاكية والمعدلات المعيارية التي تلعب دوراً أساسياً في تحديد الإيراد وزيادته ودراسته وفقا للمتغيرات المؤثرة في الاقتصاد

وترى الباحثة أن استعراض تجربة نيبال في قياس و تقدير الإيرادات المحتملة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة يعكس تجربة مهمة على صعيد دولة نامية تعاني من عدم توفر البيانات الإحصائية الكافية وتعتمد على ضرائب غير مباشرة متنوعة حيث يعتبر وضعها مقاربا للوضع في سورية و التي لا تمتلك بيانات إحصائية دقيقة ومحددة تخص السلع والخدمات و المدخلات والمخرجات والقيم المضافة بالإضافة لاحتواء نظامها الضريبي على ضرائب و رسوم غير مباشرة متنوعة و كثيرة و غير مترابطة و ذات حصيلة ضئيلة و تعاني من وجود تهرب ضريبي كبير جدا و بالتالي تمكننا تجربة نيبال من استطلاع النتائج التي توصلت إليها واستخدام الطرق والنماذج الرياضية و السيناريوهات المتبعة في قياس أثر هذه الضريبة على الإيرادات و إجراء المقارنات و استخدام نسبة المواءمة لحصر التهرب الضريبي و معرفته و لكن طبعا بما يتناسب مع خصوصية الاقتصاد و الواقع المعيشي في سورية .

ودائماً تشير الدراسات الحديثة سعي الدول التي طبقت هذه الضريبة منذ زمن طويل إلى تطويرها باستمرار وتجري عليها إصلاحات مستمرة تتلاءم مع كل مرحلة اقتصادية تخص هذه الدول كما تقوم بدراسة الآثار التوزيعية لهذه الإصلاحات وذلك للوصول إلى ضريبة أكثر فعالية وكفاءة.

أولا :العوامل المؤدية إلى إنتاجية الإيرادات المحصلة من ضريبة القيمة المضافة:

يعتبر مؤيدي ضريبة القيمة المضافة أنها شكلا من أشكال الضريبة على درجة عالية من الكفاءة، ويعتبرون أن اختبار صحة هذه المقولة يتضح من خلال كمية الإيرادات التي تحصل عليها الدول المطبقة لهذه الضريبة مقارنة مع الدول التي لا تطبقها، طبعاً مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى. وقد اعتمدت الدراسات في قياس مدى فعالية ضريبة القيمة المضافة في تحصيل الإيرادات على معيارين:

- المعيار الأول: وهو نسبة الكفاءة والذي يقاس بنسبة إيراد ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج القومي الإجمالي منسوبا إلى السعر النمطي لهذه الضريبة.
- المعيار الثاني: وهو نسبة الكفاءة للاستهلاك ويقاس بنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الاستهلاك مقسومة على السعر النمطي للضريبة.

إن الأثر الإيجابي لضريبة القيمة المضافة على الإيرادات يقل كلما ارتفعت نسبة الواردات إلى إجمالي الناتج المحلي، الأمر الذي يرجح كون أنواع الضرائب الأخرى في تلك الاقتصاديات /التعريفة الجمركية/ أقل فعالية من ضريبة القيمة المضافة في تعبئة الإيرادات، حيث أنه من المفترض أن اعتماد ضريبة القيمة المضافة ينبغي أن يعود بالنفع على أداء الصادرات نتيجة استثنائها من هذه الضريبة، إلا أن سعر الصرف والأسعار الداخلية من الممكن أن تتعدل لكي توازن إلى حد ما أثار الضرائب عل تكاليف الإنتاج ولهذه الأسباب نادرا ما يستخدم تحسن أداء الصادرات كحجة لاعتماد ضريبة القيمة المضافة، ومع ذلك تشير الدراسات التجريبية إلى أن وجود ضريبة القيمة المضافة يرتبط بانخفاض التدفقات التجارية في البلدان النامية[156]. ولقد توصلت الأبحاث إلى وجود تباين كبير بين البلدان في أداء ضريبة القيمة المضافة، و يفسر

[156] - وثيقة مؤتمر الحوار الدولي، مرجع سابق الذكر، ص 13 .

هذا التباين من خلال دراسة العوامل التي تؤدي إلى إنتاجية الإيرادات المحصلة من ضريبة القيمة المضافة سواء من –حيث تصميم الضريبة (وعاء الضريبة) أو البيئة الاقتصادية الأوسع (نسبة الواردات في إجمالي الناتج المحلي)، وقد تم التوصل إلى نتائج هامة بعد إجراء التحليل الاقتصادي القياسي من خلال الربط بين حصيلة الضريبة ومواصفاتها والاقتصاد ككل وهذه النتائج هي[157]:

- **معدل ضريبة القيمة المضافة المعياري له تأثير ملموس على الإيرادات فكل زيادة مقدارها نقطة مئوية واحدة في المعدل المعياري تؤدي إلى زيادة نسبة إيرادات الضريبة إلى الاستهلاك الخاص بحوالي 0.6 نقطة مئوية في المتوسط، وزيادة بنسبة 0.34% من الناتج المحلي الإجمالي[158].**
- **الارتباط الموجب لمدى أهمية التجارة في الاقتصاد بالنسبة لحصيلة ضريبة القيمة المضافة، فكلما زادت أهمية التجارة ازدادت الإيرادات التي يمكن تحصيلها من ضريبة القيمة المضافة المطبقة مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى.**
- **الأثر الإيجابي لعمر تطبيق ضريبة القيمة المضافة حيث أن تطبيق الضريبة والامتثال لها يتحسنان مع كثرة التجارب، مع تحسن تصميم هذه الضريبة بمرور الوقت.**
- **هناك ارتباط موجب بين معدل الإلمام بالقراءة والكتابة وبين الحصيلة المتحققة من ضريبة القيمة المضافة. مع وجود قدرات إدارية أفضل.**

ووفقا للدراسات المعدة من قبل صندوق النقد الدولي فيما يخص إيرادات هذه الضريبة وتأثير هذه الإيرادات على الناتج المحلي الإجمالي و الإيرادات الضريبية و الحكومية الأخرى تبين مايلي :

- **أداء هذه الضريبة يجب أن يقاس بأكثر من الإيرادات التي تزيدها و أيضا يجب أن يقيم من خلال مقاييس الكفاءة و العدالة التي تزيد تلك الإيرادات .**
- **كيف ينظر إلى هذه الضريبة عند التطبيق فهل هي استبدال ضمني للضرائب غير المباشرة الموجودة أو الهدف منها زيادة الإيرادات أكثر من الضرائب التي ستحل مكانها .**
- **إن عائد إيرادات الضريبة على القيمة المضافة يزداد مع زيادة مستوى حصة الفرد من الناتج المحلي الإجمالي و ينخفض مع زيادة حصة الزراعة من الناتج المحلي الإجمالي .**
- **إن فهم أداء الضريبة على القيمة المضافة ومعرفة درجة فعاليتها في تحقيق الإيرادات وزيادتها أو نقصانها يعتمد على عدة مقاييس وحسابات ومعادلات تقيس معدلات الكفاءة ومعدلات كفاءة الاستهلاك والمعدل المعياري [159].**
- **إن الإيراد الناتج عن الضريبة على القيمة المضافة يعتمد على ثلاث مجموعات من العوامل الواسعة هي : القوانين التي تحدد النسب ، الأوعية الضريبية ، حد التسجيل و غيرها من**

[157] - وثيقة مؤتمر الحوار الدولي، مرجع سابق الذكر، ص 14 .

[158] - يتم التمييز هنا بين معدل الكفاءة أو معدل الإنتاجية و هو حصة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي مقسوم على المعدل المعياري (المعيار الأول)، ومعدل كفاءة الاستهلاك و هو حصة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة من الاستهلاك مقسوم على المعدل المعياري (المعيار الثاني) وهو المقياس المفضل في قياس أداء الضريبة .

[159] - معدل الكفاءة (معدل الإنتاجية) هو حصة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي مقسوم على المعدل المعياري معبر عنه بنسبة مئوية ، أما معدل كفاءة الاستهلاك هو حصة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة من الاستهلاك إلى المعدل المعياري . للإطلاع انظر / الضريبة على القيمة المضافة العصرية – صندوق النقد الدولي – 2001 – ص 42-41 . / .

الميزات التركيبية للضريبة ، مقياس النشاطات الخاضعة للضريبة ، درجة طواعية هذه القوانين ، و يعتبر استكشاف هذه العوامل هام جدا للوصول إلى الفهم الكامل لحصيلة مقياس الإيراد .

وبالنتيجة يشير الخبراء دائما أن هذه الضريبة تتسم بالتعقد الشديد وهي مكلفة في تطبيقها وإدارتها ومن ثم هي لا تلائم البلدان النامية، لذلك يلجأ دائما إلى قياس أداء الضريبة على القيمة المضافة عند مستويات التنمية الأدنى ومقارنته مع أداء الضرائب الأخرى البديلة التي تحقق إيرادات متساوية، فيتم دراسة وتحليل تكاليف تطبيق هذه الضريبة التي تتميز بارتفاع تكاليف تحصيلها في بداية تطبيقها وانخفاض هذه التكاليف بصورة ملموسة عندما تكون هذه الضريبة بسيطة، وتشير تجارب الدول المتقدمة أن ضريبة القيمة المضافة أقل تكلفة من الضريبة على الدخل.

ثانياً: إيرادات ضريبة القيمة المضافة في بعض الدول المطبقة لها:

بالرغم من أنه قد تم إقرار الضريبة على القيمة المضافة غالبا كبديل لضرائب المبيعات أو الإنتاج أو جملة المبيعات الحالية فلقد ثبت بالدليل انه قد أدت زيادات معدل ضرائب القيمة المضافة إلى زيادات في نسبة الإيراد الحكومي المتعلق بإجمالي الناتج المحلي بمرور الزمن. ولقد وجد في دراسة لهنري آرون[160] تتعلق بدارسة تأثيرات إقرارات ضريبة القيمة المضافة الأوروبية المبكرة بالنسبة للإثني عشر دولة أنه زادت الإيرادات كنسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي على نحو ملحوظ بعد أن تم إقرار هذه الضريبة كما تبين بيانات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن الدول الأوروبية الأعضاء اختبرت مع ضريبة القيمة المضافة زيادة بنسبة 37% في نسبة إيرادات هذه الضريبة المتعلقة بإجمالي الناتج المحلي بين عامي 1975 و2006 بينما لم يتم بالضرورة ربط نسبة متزايدة لإيراد هذه الضريبة المتعلق بإجمالي الناتج المحلي بمرور الزمن مع زيادات في نسبة الإنفاق الحكومي المتعلق بإجمالي الناتج المحلي، وقد تبين من الدراسة أنه يمكن أن تدعم ضريبة القيمة المضافة مستويات أعلى من الإنفاق الحكومي مقارنة باستخدام الضرائب المباشرة كضريبة الدخل مثلاً. ، و فيمايلي نبرز أهم إيرادات هذه الضريبة في بعض الدول الأجنبية و العربية :

- **إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا[161]:**

تشكل حصيلة الضريبة على القيمة المضافة النسبة الأكبر من الإيرادات الضريبية الفرنسية ، وتجدر الإشارة أنه في عام 1972 كانت حصة الضريبة على القيمة المضافة الأكثر ارتفاعا الى جانب نسبة 51% للإيرادات الضريبية . هذه النسبة انخفضت إلى 41% في العام 1982 لترتفع بعدها في العام 1988 الى 44% على أثر التدابير التي اتخذتها الحكومة الاشتراكية في العام 1982 وقد عاد مردود الضريبة ليقارب معدل 50% من إيرادات الحكومة الضريبية باعتماد سعر بنسبة 20.6% كما بلغت مجموع الإيرادات الضريبية في فرنسا لعام 1994 بما يعادل 1465.5 مليار فرنك شكلت الضريبة على القيمة المضافة نسبة 44% منها ، وكانت فرنسا تطبق في ذلك الوقت معدل معياري قدره 20.6 و معدلات مخفضة هي 2.1 و 5.5 و 13 ، و الجدول

[160] - Drs. Robert Carroll, Robert Cline, and Tom Neubig Ernst &Young LLP And Drs. John Diamond and George Zodrow Tax Policy Advisers LLC and Baker Institute for Public Policy and Economics Department, Rice University - / The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax Prepared for the National Retail Federation / -Ernst & Young - October 2010.

[161] - أوغريه – جورج ترجمة كامل مجيد سعادة مرجع سبق ذكره – الضريبة على القيمة المضافة ، ص 168 .

رقم (14) التالي يبين الإيرادات الضريبية الفرنسية في عام 1994 ،هذا ويمكن تتبع تطور نسبة ضريبة القيمة المضافة في فرنسا لغاية عام 2008 من خلال استعراض تطور هذه الضريبة في دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الأوروبية /OECD/ في الجداول اللاحقة .

جدول رقم (14) الإيرادات الضريبية في فرنسا 1994

الضريبة على القيمة المضافة	645.5	%44
الضريبة على الدخل	295.6	%20.1
إيرادات ضريبية أخرى	196.5	%13.4
الجمارك و المنتجات النفطية	152.3	%10.4
الضرائب على الشركات	134.4	%9.10
التبغ و الرسوم غير المباشرة	%2.9	%2.9
	1465.5 مليار	

المصدر : جورج أوغريه – الضريبة على القيمة المضافة – 2002 ص 168 .

- **إيرادات ضريبة القيمة المضافة في بعض دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الأوروبية /OECD/ :**

يمكن استعراض إيراد الضريبة على القيمة المضافة في بعض دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية /OECD/ كنسبة مئوية من إجمالي الضرائب وفقا للجدول التالي :

جدول رقم (15) الضريبة على القيمة المضافة كنسبة من إجمالي الضرائب

الدولة	2000	2005	2006	2007	2008
فرنسا	25.7	25.3	24.5	24.7	40.5
ألمانيا	28.1	28.9	28.3	29.2	28.5
ايطاليا	27.9	26.4	26.2	25.2	24.5
اليابان	19.3	19.4	18.6	18.0	18.0
اسبانيا	29.6	27.7	26.9	25.5	25.1
تركيا	42.1	49.3	48.7	47.7	45.5

المصدر: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، WWW.OECD.ORG – statistic /
taxes on goods and services(5000) as presently of total taxation .

وكذلك نسبة هذه الضريبة إلى الناتج المحلي الإجمالي وفقا للجدول التالي:

جدول رقم (16) الضريبة على القيمة المضافة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي

الدول	2000	2005	2006	2007	2008
فرنسا	11.4	11.1	10.8	10.7	10.6
ألمانيا	10.4	10.1	10.0	10.5	10.5
إيطاليا	11.8	10.8	11.1	11.0	10.6
اليابان	5.2	5.3	5.2	5.1	5.1
اسبانيا	10.1	9.9	9.9	9.5	8.3
تركيا	10.1	12.0	11.9	11.5	11.0

/ statistic – taxes on goods and services(5000) as presently of WWW.OECD.ORG total taxation .

وتبين هذه الجداول مستوى أداء هذه الضريبة في الواقع العملي وإمكانية تحقيقها لإيرادات أكثر مما حققته ضرائب المبيعات التي سبقتها، مع العلم أن ضريبة القيمة المضافة يروج لها سياسيا باعتبارها ذات أثر محايد على الإيرادات وهي تحل محل التعريفات الجمركية[162]. تشير الدراسات أن ضريبة القيمة المضافة تدر 25% من الإيرادات الضريبية في العالم وتتضح ألمعية هذه الضريبة في فرضها على الاستهلاك بنحو يجعل الإيرادات محمية لكونها تحصل أثناء مراحل الإنتاج دون أن تتأثر قرارات الإنتاج وهذا ما يجعلها ضريبة عالية الكفاءة[163].

ويبين الجدول التالي المكاسب التي حققتها هذه الضريبة (% من إجمالي الناتج المحلي) في بعض الدول المطبقة لها و ذلك بمقارنة السنوات السابقة واللاحقة لتطبيقها حيث تم قياس معدل الزيادة في الإيراد بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي خلال السنوات الثلاث الأولى من تطبيق ضريبة القيمة المضافة و مقارنتها مع معدل الزيادة في الإيراد المحقق من قبل ضرائب المبيعات التي كانت موجودة سابقا قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة و ذلك خلال فترة مماثلة وكانت النتائج كمايلي :

جدول رقم (17) المكاسب التي حققتها ضريبة القيمة المضافة في بعض الدول المطبقة

أفريقيا	أمريكتان	آسيا	بلدان البلطيق وروسيا وغيرها من بلدان الاتحاد السوفييتي السابق	بلدان شمال أفريقيا والشرق الأوسط	الاتحاد الأوروبي	الجزر الصغيرة
1.1	1.4	0.7	1.9−	0.1	1.0	2.0

[162] - - **The VAT in Theory and Practice**- Michael Keen-Abu Dhabi, May 8-11, 2006
[163] - **The VAT in Theory and Practice**- Michael Keen-Abu Dhabi, May 8-11, 2006.

The VAT in Theory and Practice- Michael Keen-Abu Dhabi, May 8-11, 2006

ولكي نصل إلى قناعة تامة بكل هذه النتائج والدراسات لا بد من مقارنة ضريبة القيمة المضافة مع ضرائب أكثر تنوعاً. ويبقى السؤال: هل تحقق البلدان التي تعتمد ضريبة القيمة المضافة إيرادات أكبر؟

نستطيع الإجابة على هذا السؤال في ضوء السمات الأخرى التي نعرف أهميتها في تفسير مجموع الإيرادات الضريبية مثل (نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي – الانفتاح – المنطقة....... إلخ) ووفقا لذلك تقوم البلدان المطبقة لهذه الضريبة بقياس نسبة مجموع الضرائب إلى إجمالي الناتج المحلي ويتوقع أن تكون النسبة أكبر في البلدان المطبقة للضريبة أكثر من غيرها ويعتبر هذا مقياس لمعرفة الكفاءة النسبية لهذه الضريبة حيث يتوقع من تطبيقها الوصول إلى أداة ضريبية أكثر كفاءة تحقق للحكومات مزيد من الإيرادات .وتدل كافة الدراسات على أن مكاسب إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في المعتاد ترتفع في البلدان ذات الدخل المرتفع.

- إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في بعض البلدان العربية:

تشكل إيرادات ضريبة القيمة المضافة أهم مصادر الإيرادات الضريبية في الدول العربية التي طبقتها، ولقد كانت الغاية الأولى من تطبيقها هو الحصول على إيرادات أكثر. وللتعرف على مدى كفاءة هذه الضريبة وتحقيق الغاية المرجوة منها في الدول العربية نستعرض إيراداتها في بعض الدول منها:

- في لبنان:

كان هدف لبنان من تطبيق هذه الضريبة زيادة إيراداتها لمواجهة خدمة الدين العام ولقد حققت الضريبة على القيمة المضافة العوائد التالية:

جدول رقم (18) إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في لبنان

السنة	إيراداتvat
2002	1135874
2003	1.380.719
2004	1.775.970
2005	1.697323
2006	1.693.212
2007	2.017.661
2008	2584 مليار ليرة
2009	3000مليار
2010	3.141 مليار

المصدر: ألان بيفاني – مدير عام المالية العامة في وزارة المالية اللبنانية – عرض مقدم في مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة .

- في مصر:

كان هدف مصر من تطبيق ضريبة المبيعات وتطويرها هو تحقيق إيرادات ضريبية وتحقيق الهدف الاجتماعي منها وسعت مصر لوضع برنامج كامل لهذه الضريبة وطورتها بشكل جيد جداً واهتمت بالإدارة الضريبية والتدريب ولقد استعرضنا في الفصل السابق تجربة مصر في تطبيق هذه الضريبة، وبالتالي تظهر كفاءة هذه الضريبة من خلال استعراض حصيلتها ونسبة مساهمتها في إيرادات الدولة ونسبتها من الناتج المحلي الإجمالي كما هو مبين في الجدول رقم (20) التالي:

جدول (19) إيرادات الضريبة على القيمة المضافة ونسبتها من إجمالي الإيرادات ومن إجمالي الناتج المحلي في مصر

السنة	الحصيلة (بالمليون جنيه)	معدل النمو	إجمالي الإيرادات السيادية / بالمليون جنيه /	نسبة المساهمة	الناتج المحلي بالأسعار الجارية /مليون جنيه	نسبة المساهمة
90/98	2800	--			_	_
91/90	3370	%20.4	14281	%23.6	118272	%2.85
92/91	6323.5	%87.6	24285	%26.0	139100	%4.55
93/92	7205.1	%13.9	27334	%26.4	157083	%4.59
94/93	8197.2	%13.8	31373	%26.1	173117	%4.74
95/94	9332.6	%13.9	34279	%27.2	200408	%4.66
96/95	10472.9	%12.2	37660	%27.8	213966	%4.89
97/96	11551.2	%10.3	40835	%28.3	239500	%4.82
98/98	13100.1	%13.4	44180	%29.7	262220	%5.00
99/98	14572.2	%11.2	49700	%29.3	282996	%5.15
2000/99	16515	%13.3	59500	%27.8	302211	%5.46
2001/2000	16524.6	%0.1	49846	%33.2	332544	%4.97
2002/2001	16773.6	%1.5	50182	%33.4	354564	%4.73
2003/2002	18300.3	%9.1	54616	%33.5	390619	%4.68
2004/2003	21002.1	%14.8	66785	%31.4	456342	%4.60
2005/2004	24727.4	%17.7	71957	%34.4	504628	%4.90
إجمالي مستهدف 2006/2005	25500				594108	%4.29

المصدر: مصلحة الضرائب على المبيعات في مصر WWW.SALESTAX.GOV.EG

- **في المغرب:** [164]

عرفت الفترة بين 2003و 2007 نموا مستمرا في مداخيل الضريبة على القيمة المضافة في المغرب بمعدل يناهز 18% سنويا، وارتفعت حصة هذه الضريبة في الموارد الجبائية إلى 33% سنة 2007 كما ارتفعت حصة الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للناتج القومي الخام من 5.5% سنة 2003 إلى 8.3% سنة 2007 . ويمكن القول أن إنتاجية هذه الضريبة مرتبطة أساسا بخصائص هذه الضريبة نفسها إضافة إلى الحركة الاقتصادية بصفة عامة .و الجدول التالي يوضح تطور حصيلة هذه الضريبة في المغرب :

جدول رقم (20) تطور إيرادات ضريبة القيمة المضافة في المغرب

بيان	2003	2004	2005	2006	2007	المعدل
نسبة التطور السنوي للضريبة على القيمة المضافة	%9	%13	%11	%20	%27	%18
حصتها في مجموع الموارد الجبائية	%29	%30	%30	%31	%33	%31
حصتها في الناتج القومي الخام	%5.5	%5.8	%6.3	%6.8	%8.3	%6.5

المصدر: مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة : عرض وتجارب، دمشق، سوريا، الثلاثاء، 9تشرين الأول، 2008

- **في السودان :**

بلغت حصيلة هذه الضريبة في السودان لعام 2001 مبلغ 22.09 مليار دينار استحوذ النصيب الأكبر منها ولاية الخرطوم وتم تقسيم هذه الحصيلة بين الحكومة الاتحادية 65% الولائية 35%، كما بلغت نسبتها من إجمالي الناتج المحلي في السودان لعام 2000 نسبة 1.2%[165].

في سورية :

تشير كافة الدراسات الاقتصادية إلى أن الحصيلة الضريبية في سورية هي دون المستوى المطلوب، وأن هذه الحصيلة تعتبر متدنية بالرغم من إصدار عدد كبير من التشريعات الضريبية منذ عام 2003 ولغاية الآن، وبالرغم من الزيادات المعلنة أو المتحققة في هذه الحصيلة فهي غير قادرة على تغطية الإنفاق الجاري رغم ضآلته لدينا قياسا مع الدول الأخرى ،حيث أن الإيرادات الضريبية في سورية (خلافا لما يجري في غالبية الدول وما كان يجري حتى أواخر الستينات من القرن الماضي) لا تغطي سوى جزء محدود لا يتجاوز40 –

[164] - ورقة مقدمة من قبل المديرية العامة للضرائب وزارة الاقتصاد و المالية في المملكة المغربية إلى مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة ، عرض و تجارب ، دمشق سورية ، الثلاثاء 9 تشرين الأول 2008.

[165] - محمد نور – حسن بشير – الضريبة على القيمة المضافة وآثار تطبيقها في السودان، شركة الظلال للخدمات والاستشارات – الخرطوم .

45% من الإنفاق العام[166] وهذا يعكس وضعا ضريبيا ذو فعالية ضعيفة، ويبين الجدول التالي تطور الإيرادات الضريبية خلال السنوات الماضية:

جدول رقم (21) تطور الإيرادات الضريبية في سورية بمليارات الليرات السورية

البيان	إجمالي الضرائب والرسوم	الإيرادات العامة	الضرائب على الدخل				الضرائب على رأس المال	الضرائب على الإنفاق	نسبة الضرائب والرسوم إلى الإيرادات العامة
			دخل العمل	دخل راس المال	دخل العمل ورأس المال	المجموع			
2000	85.9	275.4	5.5	1.4	52.5	59.4	2.7	23.8	31.2
2001	115.9	322	6.4	1.4	76.5	84.3	3.5	28.2	36
2002	135.8	356.4	7.3	1.6	94.8	103.7	3.8	28.3	38.1
2003	151.6	420	8	1.7	105	114.7	4.2	32.7	36.1
2004	161	449.5	3	1.7	112.3	117	4.4	39.6	35.8
2005	176.9	460	6	1.1	114	121.1	5.5	50.3	38.5
2006	191.3	495	6	2.1	126	134.1	7.9	49.3	38.6
2007	202.6	588	6.3	2	125	133.3	7.9	61.4	34.5
2008	219.2	600	7	1	120	128	8.6	76.0	36.5
2009	240.6	685	8	1	134	143	10.8	76.7	35.1
2010	278.4	754	9	1.5	145	155.5	16.1	94.8	36.9
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%

المصدر : أرقام من المجموعة الإحصائية للسنوات المذكورة ، النسب من إعداد الباحثة .

نلاحظ من خلال الجدول التطور البطيء للحصيلة الضريبية في سورية ونلاحظ أنها منذ عام 2000 وحتى 2010 لا تزال تدور في نفس النسب من الإيرادات العامة تقريبا وهذا يدل على عدم حدوث أي تطور في هذه الحصيلة رغم كافة الإصلاحات الضريبية والكم الهائل من القوانين التشريعية التي أخذت من عام 2004 ولغاية الوقت الحاضر.

هذا ولقد بلغت إيرادات الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة بحسب الموازنة العامة للدولة لعام 2011 (325) مليار وهي تساوي نسبة (38.2%) من الموازنة العامة للدولة، وتساوي (11.2%) من الناتج المحلي الإجمالي المقدر لعام 2011 .إذا يمكن القول أن الإيرادات الضريبية في سورية المتوقعة لعام 2011 إذا أخذت بالأسعار الثابتة وقورنت مع الإيرادات الضريبية لعام 2006 والتي قدرت في حينها وفقا لوزارة المالية بـ (297) مليار ليرة سورية، هي من حيث القوة الشرائية أقل مما كانت عليه عام 2006. ولذلك تبقى الإيرادات الضريبية في سورية قاصرة عن تغطية الإنفاق الجاري البالغ (455) مليار ليرة سورية[167].

بالنتيجة إن الإيرادات الضريبية في سورية هي إيرادات ضعيفة جدا مقارنة بدول أخرى، وهي تتأثر بعدة عوامل أدت إلى ضعفها أهمها السياسة الضريبية المتبعة وضعف النظام الضريبي المتمثل بالضرائب

[166] - د نجمة. الياس، الأمن الاقتصادي السوري: رؤية إستراتيجية، دمشق 2010/10/24 .
[167] - د نجمة . الياس، دراسة تحليلية للموازنة العامة للدولة للعام 2011 – دمشق 2010/10/24 .

النوعية واعتماد ضريبة الدخل المقطوع التي تفسح مجالا كبيرا للتهرب القانوني من الضريبة إضافة للفساد الإداري وسوء العلاقة بين الموظف المالي والمكلفين. ويمكن إيضاح تطورات الإيرادات الضريبية في سورية من خلال مقارنتها مع الدول العربية الأخرى خلال عام 2010 كما يبين الجدول رقم (22) التالي:

جدول رقم (22) تطور الإيرادات الضريبية ونسبتها إلى الإيرادات العامة والناتج المحلي الإجمالي في الدول العربية (مليون دولار) لعام 2010

الدولة	الإيرادات الضريبية	معدل نمو الإيرادات الضريبية	النسبة من الإيرادات العامة	النسبة من الناتج المحلي الإجمالي
الأردن	4.212	3.7	64.1	15.9
تونس	11.609	11.0	89.9	26.2
جيبوتي	241	17.6	59.5	21.8
السودان	4.501	21.5	39.4	6.2
سورية	4.676	18.3	37.1	7.9
القمر	61	4.5	38.8	10.9
لبنان	6.617	11.2	83.0	16.9
مصر	30.859	4.5	63.6	14.1
المغرب	20.778	0.6-	78.3	22.8
موريتانيا	530	30.3	55.2	14.6
اليمن	2.073	2.7	26.2	7.1
عمان	1.759	11.2-	8.6	2.8
الكويت	1.031	19.5-	1.7	0.8
الجزائر	17.303	9.6	29.4	10.7
العراق	1.291	54.5-	2.2	1.1
ليبيا	2.890	6.8	5.9	3.9

المصدر : التقرير العربي الاقتصادي الموحد ، جدول رقم 6/3 ص 347 .

ونلاحظ من خلال الجدول أن الإيرادات الضريبية في سورية منخفضة جداً مقارنة مع لبنان ومصر والمغرب والجزائر، خصوصاً إذا ما قارنا الاقتصاد السوري والدولة السورية مع هذه الدول كما أن نسبة هذه الإيرادات من الإيرادات العامة تبلغ 37.1% ومن الناتج المحلي الإجمالي 7.9% وهي نسب منخفضة جداً مقارنة مع الدول الأخرى سابقة الذكر، حيث من المفترض أن تغطي الإيرادات الضريبية أغلبية الإنفاق في الدولة وهذا يعني نسبة أكبر من الإيرادات الضريبية، إذا إن هذه الحصيلة معرضة للانخفاض وفقا للاتفاقيات التجارية التي ستشارك فيها سوريا و قد تم التوجه إلى الكثير من الحلول لتعويض نقص الإيرادات وكانت الضريبة على القيمة المضافة من بين البدائل المطروحة وقد أعلنت الحكومة عن مواعيد لتطبيقها أجلت لمرات عديدة .

وفقا لما سبق ترى الباحثة أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية هو من الوسائل الجيدة التي ستؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية ، و لقد طرحت وزارة المالية أنها سوف تقوم باستبدال مجموعة من الضرائب على الإنفاق بهذه الضريبة لذلك من المفترض أن تكون حصيلة هذه الضريبة مقارنة بالضرائب التي ستحل محلها أكبر بكثير ، هذا و تبلغ حصيلة الضرائب على الإنفاق في سوريا لعام 2010 مبلغ 94897 مليون ليرة سورية بنسبة 34.1% من إجمالي الضرائب و الرسوم و بنسبة 6.4% من الناتج المحلي الإجمالي و يجب على الضريبة على القيمة المضافة أولا تحقيق إيرادات أعلى من الضرائب التي سوف تحل مكانها.

إن معرفة حجم الإيرادات المحتملة التي يمكن أن ينتجها تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية يعتمد بشكل أساسي على تحديد الأساس الضريبي و تحديد درجة المواءمة الضريبية و كمية و مستوى النسب ، و يبلغ حجم الإنفاق الكلي في سورية عام 2007 بحسب مسح دخل و نفقات الأسرة السورية مبلغ /3998/ مليار ليرة سورية فإذا افترضنا مثلا أن حجم الإنفاق الخاضع للضريبة بعد تنزيل الإعفاءات وفقا للنموذج المحتمل أن تطبقه سورية يبلغ 1500مليار ليرة سورية فإن إيراد الضريبة على القيمة المضافة عند معدل 10% سيكون 150 مليار ليرة سورية ، و لكن يمكن القول إن إعطاء نتيجة بسيطة كهذه لا يكفي لمعرفة الإيرادات المحتملة من هذه الضريبة في سورية لأن هذا يتطلب دراسات تخص السلع في سورية وإعداد جداول مدخلات ومخرجات و توفير بيانات تخص الاستهلاك المحلي وإعداد أساس هذه الضريبة بعد إجراء دراسات تعتمد أسس علمية ورياضية وسيناريوهات عديدة لاختيار الأساس الأنسب لسورية كما في تجربة نيبال ، وإعداد دراسات خاصة بمتوسط دخل الفرد والاستعانة بخبراء لقياس المعدلات المعيارية (معدل كفاءة الاستهلاك و معدل الإنتاجية) وإجراء التنبؤات بالاعتماد على القيم الحقيقية للوصول إلى تصور مبدئي لمستوى الإيرادات التي يمكن أن تحققها هذه الضريبة مقارنة مع الضرائب التي ستحل مكانها و التكاليف التي سوف تدفع لأجلها و يجب الإشارة إلى الكثير من هذه البيانات الإحصائية غير متوافرة لدى المكتب المركزي للإحصاء لكي نتمكن من التنبؤ بحجم الإيرادات المتوقع الحصول عليها من هذه الضريبة .

هذا إلى جانب وجود العديد من المشكلات مثل مشكلة معدلات التضخم العالية والأسعار المرتفعة و تأثيرات ذلك على مستوى الإنفاق الخاص مع ما يمكن أن يعكسه تطبيق هذه الضريبة على الأسعار من ارتفاع مرة واحدة فقط عند التطبيق أو ارتفاع مستمر بحسب مستوى التطبيق وأثر ذلك على الدخل الحقيقي للفرد [168] (حيث وجدنا من التجارب أن الدول التي لديها مستوى دخل فردي مرتفع تحقق إيرادات أكثر عند تطبيق هذه الضريبة) ، إضافة إلى ضرورة قياس درجة الانفتاح في سورية و أهمية قطاع التجارة و حجمه بالنسبة للقطاعات الأخرى، كما أن القطاع الزراعي في سورية له حجمه الكبير و الذي يؤثر سلبا على مردود ضريبة القيمة المضافة .

نجد مما سبق أن الدول العربية التي طبقت هذه الضريبة كغيرها من الدول سعت من خلال تطبيقها إلى الحصول على إيرادات ضريبية عالية وسعت أيضا إلى تطوير و إصلاح أنظمتها و إداراتها الضريبية و قد

[168] -إن توضيح تأثير ضريبة القيمة المضافة على الدخل الفردي و مستوى المعيشة يحتاج إلى دراسات توضح كيفية تأثيرها على الأسعار و الإنفاق الاستهلاكي و الناتج المحلي الإجمالي و من ثم دراسة الآثار التوزيعية لتطبيق هذه الضريبة على مستوى المعيشة و الدخل الحقيقي و القوة الشرائية . و تشير تجارب الدول المطبقة للضريبة أنها تخفض الدخل الحقيقي للفرد من خلال ما تعكسه من ارتفاع في الأسعار إلا ان ارتفاع الأسعار في حال نجاح هذه الضريبة يكون مرة واحدة فقط عند بداية التطبيق .

استطاعت كما تبين التجارب من تحقيق أهدافها في رفد خزينة الدولة بإيرادات مميزة و إدارة ضريبية فعالة، و لقد حققت هذه الضريبة إيرادات أكبر من الضرائب السابقة المطبقة قبلها في أغلب البلدان بالرغم من وجود آثار ناجمة عن حيثيات و متغيرات خاصة باقتصاد هذه الدول و سوء التنفيذ و التطبيق والتهرب الضريبي و نأمل أن تتحقق هذه النتائج في سورية أيضا .

المبحث الثاني : أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإنتاج :

أن النظام الضريبي له آثار بعيدة المدى من الناحية الاقتصادية فهو يؤثر على كفاءة استخدام الموارد الإنتاجية الموجودة تحت تصرف المجتمع عن طريق تأثيره على الأثمان النسبية للمنتجات ولعناصر الإنتاج، إذ ينتج عن النظام الضريبي تغير بعض الأثمان بالارتفاع وتغير البعض الآخر بالانخفاض الأمر الذي يؤدي إلى إعادة توزيع الموارد الإنتاجية بين الاستخدامات المختلفة سعيا وراء معدل أعلى من الربح كي يؤثر النظام الضريبي على معدل نمو الاقتصاد القومي عن طريق تأثيره على دخول الأفراد وتوزيعها بين الاستهلاك والمدخرات ومن ثم على كمية الاستثمارات التي تمثل أحد محددات معدل النمو الاقتصادي وكذلك عن طريق تأثيره على معدل النمو الاقتصادي من حيث كيفية توزيع الكمية المعينة من الاستثمارات بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي .

وتختلف الآثار الاقتصادية لضريبة ما حسب نوع هذه الضريبة فقد تكون ضريبة عامة تصيب كافة الأفراد (كالضريبة العامة على الإيراد مثلاً) وقد تكون ضريبة قاصرة على فرع معين من فروع النشاط الاقتصادي، وتختلف في تأثيرها فيما إذا كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة.

وتتشابك آثار الضرائب مع الآثار التي تنشأ عن النفقات العامة كذلك تختلف هذه الآثار تبعاً لما إذا كنا ننظر إلى كل ضريبة على حدة أم الهيكل الضريبي بأسره حيث يتضح لنا أن الآثار النهائية الاقتصادية للضرائب لا تتوقف على الآثار المترتبة على فرضها فقط بل تختلف تبعا لما يترتب على إنفاق حصيلتها من نتائج، ولهذا يجب أن تكون السياسة الضريبية متسمة بطابع المرونة التلقائية حيث يتهيأ للهيكل الضريبي من مقومات المرونة ما يجعله قادراً على التكيف وفق الظروف المتغيرة وتبعا لمستوى النشاط الكلي السائد في المجتمع دون ما حاجة لإجراء تعديلات في التشريع الضريبي نفسه.

رأينا فيما سبق أن الضريبة تشكل عبئاً على الأفراد ويتبقى أن نتساءل عما إذا كانت الضريبة وهي تحول جزءا من الدخل القومي من الأفراد إلى الدولة تشكل بدورها عبئا على الدولة في مجموعها أم لا فقد خلص البعض إلى أن الضريبة إذا ما استخدمت حصيلتها فورا في تغطية النفقات العامة في الداخل لا تشكل عبئا حقيقيا في الناتج القومي ولكن هذه النظرية غير صحيحة لأنها تسقط من حسابها الآثار التوزيعية للضريبة بمعنى معرفة الانعكاسات التي يبديها الاقتصاد القومي في مختلف مجالاته إزاء الاقتطاع الضريبي فالضريبة لا يمكنها أن تكون محايدة إذا ما أدخلنا في حسابنا هذه الآثار التوزيعية لأنها تؤدي وبدون قصد وبصرف النظر عن كيفية استخدام حصيلتها إلى التأثير في حجم الاستهلاك وحجم الادخار وحجم الإنتاج وفي البنيان الاجتماعي للطبقات وتشكل هذه الآثار التي تترتب على الضريبة الحدود التي لا يمكن للضريبة أن تتعداها دون الإضرار بالاقتصاد القومي.

من هذا المنطلق تلجأ الكثير من الدول التي تحاول إدخال ضريبة جديدة إلى نظامها الضريبي دراسة كافة الآثار التوزيعية لهذه الضريبة على اقتصادها، لأن فرض أي ضريبة جديدة أو تغيير في سعر الضريبة القديمة سينتج عنه نتائج عديدة ومعقدة، وأن أي ضريبة ستنتج عنها سيقع تأثيرها على الشخص الذي قدر له أن يخضع لها وتنطبق هذه الحالة على ضرائب الدخل، أما فيما يخص ضرائب الإنفاق فتكون فيها الضريبة محولة، ولذلك لا بد دائما من دراسة الآثار التوزيعية التي تتعلق بدراسة تأثير الضرائب على إعادة توزيع

الدخل القومي والاستهلاك والادخار والإنتاج وغير ذلك ودراسة التأثيرات الإنتاجية من خلال دراسة العرض والطلب في حالة ضرائب الإنفاق وتوزيع الدخل الثروة في حالة ضرائب الدخل.

وقبل دخولنا في استعراض أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإنتاج وغيره من التأثيرات لا بد من التعرف إلى مفهوم تأثير الضريبة وعبئها ومرونتها[169]:

كل الضرائب تفرض عبئا ضريبيا يمكن ان يظهر نفسه بعدة طرق مختلفة:

- **العبء النقدي المباشر: وذلك من خلال تحديد من هو في الواقع سيدفع النقود بشكل ضريبة ومن هنا تظهر مسألة تأثير الضريبة، حيث أظهرت الدراسات أنه عند دراسة التأثيرات الضريبية لابد من تسليط الضوء على مفهوم توزيع العبء النقدي المباشر ليكون تأثير الضريبة في موضع الاهتمام.**
- **العبء المالي غير المباشر: كأن تفرض الضريبة على عدة سلع يتعامل معها تجار الجملة و يقوم تاجر الجملة في آخر المطاف باسترداد الضريبة عن طريق السعر الذي يحمله تاجر المفرق، ولكنه في نفس الوقت يكون قد خسر الفائدة من استخدام النقود في الفترة الواقعة بين دفع الضريبة وتلك التي استردها فيها، وهذا ما يطلق عليه العبء المالي غير المباشر.**
- **العبء الحقيقي المباشر: تتمثل بانخفاض دخل الخاضع للضريبة وتعتبر كل ضريبة مدفوعة خسارة مباشرة في مجمل الرفاهية الاقتصادية عن دافع الضريبة.**
- **العبء الحقيقي غير المباشر: إذا ارتفع سعر بضاعة ما إثر تضمين سعرها ضريبة معينة مما يؤدي إلى انخفاض استهلاكها حسب مرونة هذه البضاعة ودرجة محدودية الدخل.**

و مما لا شك فيه أن ظاهرة انتقال عبء الضريبة تظهر بوضوح في الضرائب غير المباشرة عنها في الضرائب المباشرة فالقانون الخاص بالضرائب غير المباشرة كالضريبة على القيمة المضافة يحدد شخصا معينا يقوم بتوريد الضريبة للخزانة العامة و هذا الشخص يقوم بدوره بنقل هذا العبء إلى شخص آخر[170] ، و البحث عن الآثار الاقتصادية النهائية المترتبة على فرض الضرائب لا يكون ممكنا إلا بعد استقرار الضريبة ، و إن كان هذا الاستقرار تسبقه مرحلة تحدث فيها الضرائب المطبقة تأثيرات أولية في التوزيع الفعلي للعبء المالي بين المكلفين من خلال ما يثيره نقل عبء الضريبة و انتشارها [171] .

و العبء الضريبي في جوهره عبارة عن عملية اقتصادية تتمثل في المبلغ الذي يتحمله المكلف بدفعها أو هو الآثار الاقتصادية التي تترتب على اقتطاع الضريبة ، أما انتقال عبء الضريبة فهو العملية الاقتصادية التي يتوصل بواسطتها دافع الضريبة إلى نقل ما دفعه كله أو بعضه إلى الغير مستعينا بذلك ببعض القوى الاقتصادية و هناك ثلاثة أنواع لهذا النقل :

1- النقل الكلي أو الجزئي : وتعتبر الضريبة على القيمة المضافة بصفتها ضريبة على الإنفاق أو الاستهلاك من الضرائب التي يمكن نقل عبئها كاملا .

---

169 - سيدون، ادموند – اقتصاديات المالية العامة – ترجمة معن عبد القادر الزكر وعادل فليح العلي – جامعة الموصل – 1985 – ص 95 .

170 - د . عبد المنعم عبد الغني ، الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، ص 85 .

171 - د . عادل أحمد حشيش ، أصول الفن المالي للاقتصاد العام ، مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة ، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية ، 1997 ، ص 187 .

2- **النقل إلى الأمام والنقل إلى الخلف : النقل إلى الأمام بحيث تفرض الضريبة على شخص في أحد المراحل الإنتاجية فيقوم بنقلها إلى شخص آخر في المرحلة التالية مثل ضريبة القيمة المضافة التي تفرض على المنتج فينقل عبئها الى المشتري .أما للخلف كالمنتج الذي ينقل عبء الضريبة إلى مورد المواد الأولية .**

3- **النقل المقصود والنقل غير المقصود : وذلك بحسب قصد المشرع الضريبي فمثلا في ضريبة القيمة المضافة لو تقررت على سلعة و يكون الملتزم القانوني بسدادها هو البائع سواء كان منتج أو تاجر ولكن المشرع قصد في النهاية أن يتحملها المستهلك . أما النقل غير المقصود فتتمثل من خلال قيام المكلف بهذه الضريبة برفع أسعاره بقيمة الضريبة.[172]**

و تعتبر الضريبة على القيمة المضافة أفضل التطبيقات العملية من الضرائب غير المباشرة لانتقال عبء الضريبة إلى الأمام [173] ، كما تعمل على توزيع العبء الضريبي على كل مراحل العملية الإنتاجية بحيث لا تتحمل بها مرحلة واحدة و طبقا للقيمة التي تم إضافتها لكل مرحلة[174] . و الواقع يشير دائما أن الضرائب مهما كانت طبيعتها يسعى المكلفون بها لنقل عبئها إلى الغير . و تتبع عملية نقل عبء الضريبة عملية أخرى تعرف بانتشار الضريبة حيث تنتقل التأثيرات الناشئة عن فرض الضريبة إلى أفراد آخرين فيستفيد البعض منها و يضار الآخر ، و بذلك تظهر التأثيرات الدائرية بين أطراف العلاقات التبادلية المختلفة[175] .

إن ما أوردناه قد يبين كيف يمكن للضريبة أن تؤثر على المكلفين بها و ما يحيط بها أيضا.

أولا: طبيعة ومرونة الضرائب على الإنفاق وتأثيرها:

أثبتت الضرائب على الإنفاق أنها أكثر شيوعا من سواها، لكونها أسهل في الجباية من ضرائب الدخل وخاصة في حال عدم توفر الآلية الإدارية الكفوءة، كما أنها تأتي بحصيلتها في الحال وهي ذات طبيعة تراجعية يؤخذ عليها فقط من ناحية العدالة حيث أن جميع المستهلكين يدفعونها دون الأخذ بعين الاعتبار قابليتهم للدفع، ومن هنا تظهر الأهمية الكبيرة لدراسة التأثير الضريبي مع الاهتمام بالظروف المختلفة للسوق مع تكاليف الإنتاج.

لقد أثبتت الملاحظات والدراسات صعوبة التفريق في فحص العبء الضريبي عن الآثار الضريبية، وإن فرض أي ضريبة جديدة له تأثيرات عديدة تدرس من خلال طبيعة مرونة العرض والطلب بالنسبة للسلع وأنواعها وطبيعتها /خاصة بالنسبة للضرائب على الإنفاق/ حيث تؤثر اختلافات المرونة على كل من الاستهلاك والادخار والاستثمار والأسعار وغير ذلك من التأثيرات المرتبطة بها.

والضريبة على القيمة المضافة يختلف تأثيرها بحسب قربها من المستهلك فكلما اقتربت من المستهلك كان أثرها أخف وطأة إلا أنها تحتاج إلى رقابة قوية وجهود من الإدارة الضريبية مما يزيد من

---

[172] - د السيد ، خالد عبد العليم ، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية ، مرجع سابق ، ص 289 .

[173] - د عبد المنعم عبد الغني ، الضريبة على القيمة المضافة ، مرجع سابق ، ص 179 .

[174] - د السيد ، خالد عبد العليم ، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية ، مرجع سابق ، ص 294 .

[175] - د عادل أحمد حشيش ، أصول الفن المالي للاقتصاد العام .... ، مرجع سابق ، ص 200 و يمكن التوضيح أكثر بأن عبء الضريبة يجعل من غير الضروري أن ينقص المكلف القانوني من استهلاكه الخاص بينما يفرض انتشار الضريبة على الفرد الذي تستقر عنده حداً على الاستهلاك يمتد إلى أصحاب المشروعات التي يشتري منها السلع الاستهلاكية ، مع الإشارة إلى أن ظاهرة انتشار الضريبة تتعلق بكافة أنواع الضرائب .

تكاليفها، في حين كلما ابتعدت الضريبة على القيمة المضافة عن المستهلك كلما قل عدد المكلفين بها وانخفضت تكاليفها، إلا أنها تصبح أشد أثراً، وبقدر ما توفق الدولة بين الاعتبارين /القرب من المستهلك وقلة عدد المكلفين/ كلما نجح التنظيم الفني للضريبة وبالتالي تتحقق الأهداف من فرضها[176].

إن فرض أي ضريبة يؤثر على المنتج بشكل مباشر من خلال تأثيرها على نفقات الإنتاج من جهة ومن خلال تأثيرها على رغبة وقدرة المنتج على الاستمرار في العمل من جهة ثانية، فالضريبة التي تفرض كنسبة مئوية على السلعة أو كمبلغ إجمالي تؤدي إلى رفع سعر السلعة بشكل غير مباشر ولكن المشكلة تزداد تعقيدا عندما تفرض الضريبة على مادة أولية تدخل في إنتاج هذه السلعة الأمر الذي سينتج عنه ارتفاع أسعار عدة سلع تتكامل فيما بينها.

إن جميع هذه العوامل تؤخذ بعين الاعتبار عند فرض أي ضريبة جديدة أو رفع سعر ضريبة قديمة، وبما أن تأثير الضرائب على الإنفاق يتطلب دراسة أثر فرض الضريبة على مرونة وعرض السلع فلا بد من توضيح كيفية تأثير فرض ضريبة القيمة المضافة على عرض وطلب السلع [177]:

- **إن فرض الضريبة على القيمة المضافة يؤدي إلى ارتفاع أثمان السلع التي تفرض عليها فمن يتحمل ارتفاع الأسعار المنتج أم المستهلك و كيف يؤثر ذلك على الإنتاج و الاستهلاك حسب مرونة العرض والطلب ؟**
  - **إذا كانت مرونة الطلب بالنسبة للسلعة قليلة، فإن ذلك يؤدي إلى تحمل المستهلك للضريبة.**
  - **إذا كانت مرونة العرض بالنسبة للسلعة قليلة فإن ذلك يؤدي إلى تحمل المنتج للضريبة.**

وبالتالي فإن تحمل الضريبة يوزع بين البائع والمشتري بحسب مرونة العرض والطلب أي:

عبء الضريبة على المستهلك / عبء الضريبة على المنتج = مرونة العرض / مرونة الطلب

علما أن مرونة العرض هي التغير النسبي في العرض على التغير النسبي في الثمن، ومرونة الطلب هي التغير النسبي في الطلب على التغير النسبي في الثمن، وبالتالي هناك ارتباط وثيق بين مرونة العرض والطلب بتغير الثمن ولكن هذا الارتباط ليس واحد بالنسبة لجميع السلع فهو يختلف حسب كون السلع كمالية أو ضرورية أو شائعة الاستخدام.

نخلص مما سبق أن وقع الضريبة الجديدة قد يشترك فيه طرفان هما البائع والمشتري وفقا لقوة مركز كل منهما التفاوضي ففي الحالة التي تتساوى فيهما مرونة الطلب مع مرونة العرض يتقاسم الطرفان العبء المالي بالتساوي.

وإذا تم اعتبار مرونة العرض ثابتة ومرونة الطلب متغيرة هناك أربع حالات هي:

4- طلب غير مرن: يكون للضريبة أثر كبير في رفع ثمن السلعة.

---

[176] - كناني هاني - الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، إشراف الدكتور المهايني محمد خالد، جامعة دمشق، 1999. ص 53 .

[177] - د القباني، غسان فوزي – نظام الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية الأخذ بها في سورية – رسالة دكتوراه – القاهرة – 1983 – ص 34 .

5- طلب مرن: يكون للضريبة أثر قليل في رفع ثمن السلعة.
6- طلب عديم المرونة: يرتفع الثمن بنفس مقدار الضريبة دون أن يكون لذلك أي تأثير على الكمية المنتجة أو المباعة.
7- طلب لا نهائي المرونة: لا يرتفع الثمن بالمرة بسبب الضريبة ولكن الكمية المنتجة تتوقف على درجة مرونة العرض.

وإذا تم اعتبار مرونة الطلب ثابتة ومرونة العرض متغيرة فهناك أيضا أربع حالات:

1- عرض مرن: في هذه الحالة يمكن نقل عبء الضريبة إلى المستهلك بنسبة كبيرة مقارنة بالمنتج حيث أن الإنتاج يتكيف بسهولة تبعا للظروف الجديدة والتي تم فيها فرض الضريبة.
2- عرض غير مرن: عكس الحالة الأولى حيث يتحمل المنتج الجزء الأكبر من الضريبة.
3- حالة العرض عديم المرونة: يتحمل المنتج الضريبة بشكل كامل ولا ترتفع الأسعار.
4- العرض لا نهائي المرونة: يرتفع السعر بنفس مقدار الضريبة.

وهناك حالة أن كلا من العرض والطلب لا نهائي المرونة: في هذه الحالة التعامل لا يمكن أن يتم إذا كانت الضريبة تفوق الفرق بين ثمن الطلب ونفقات الإنتاج، أما إذا كانت الضريبة تقل عن الفرق المشار إليه آنفا فإنه سوف يترتب على ذلك نقص في فائض المنتج أو فائض المستهلك أو فيما بينهما، ولا يمكن في هذه الحالة تحديد النسبة التي يتم على أساسها تحديد نسبة تحمل الضريبة بين المنتج والمستهلك.

وهناك أيضا حالة أن كلاً من العرض والطلب عديما المرونة: وفي هذه الحالة إذا كانت الكمية المعروضة أكبر من الطلب فإن المشتري يتحمل الضريبة، أما إذا كانت الكمية المطلوبة أكبر من العرض فإن المنتجين سوف يتحملون الضريبة بشكل كامل.

ثانياً: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الإنتاج في سورية:

من المعروف أن الضريبة تؤثر في الاستهلاك من خلال تأثيرها مباشرة على مقدار دخل المكلفين بالنقصان وذلك بحسب سعر الضريبة، وبموجب ذلك يتأثر حجم ما يستهلك من سلع وخدمات من خلال تأثير سعر الضريبة على مستوى الأثمان. ويكون التأثير سلبيا خاصة لأصحاب الدخول المحدودة والمتوسطة ويختلف هذا التأثير بحسب مرونة الطلب على هذه السلع ونوع هذه السلع (ضرورية أم كمالية) وحجم الدخل أيضاً. وهذا بدوره يؤثر في الإنتاج بالنقصان كذلك يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية. حيث أن عرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار فالضرائب تؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال خاصة الضرائب المباشرة، أما الطلب على رؤوس الأموال الإنتاجية فهو يتأثر بمقدار الربح المتحقق وتأثير الضريبة عليه زيادة أو نقصانا من خلال التأثير على نفقات الإنتاج. كما أن فرض الضريبة قد يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى الأقل في العبء الضريبي مما يؤثر على إجمالي النشاط الاقتصادي[178].

[178] - عدلي ناشد، سوزي – المالية العامة – النفقات العامة – الإيرادات العامة – الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، جامعة الإسكندرية، 2006، ص 222.

ويمكن القول أن المدى الذي يتأثر عنده الإنتاج في حالة فرض الضريبة يعتمد على درجة تأثيره على القابلية والرغبة للعمل والادخار والاستثمار[179] على التوالي، ويتوضح ذلك من خلال مايلي:

1- القابلية على العمل: إذا انخفضت الكفاءة الشخصية تنخفض القابلية على العمل تباعاً وبصورة متوازية، حيث أن الضرائب بصورة عامة تخفض من الرفاهية الاقتصادية للعناصر الأكثر فقراً في مجتمع العمل مثل الضرائب المباشرة على الأجور المنخفضة أصلا والضرائب غير المباشرة على الضروريات، ويكون من الصعب عند التطبيق العملي تحديد أي مستوى من الدخل النقدي تكون ما دونه الكفاءة قد ضعفت خصوصا أن هذا المستوى يتغاير تبعا لمختلف الوظائف.
2- القابلية على الادخار: هناك شكلين من الادخارات هي:

- الادخارات الشخصية: كل الضرائب الشخصية تخفض القابلية على الادخار، ما عدا الضرائب المفروضة على دخول منخفضة جدا يكون معها الادخار غير ممكن.
- الادخارات المشتركة: وتتألف هذه الادخارات من الأرباح غير الموزعة والفوائض المنخفضة في القطاع العام وهذه الادخارات لا ينالها التأثير الضريبي بنفس الدرجة كما الادخارات الشخصية.

3- القابلية على الاستثمار: كل الضرائب لها التأثير المباشر في خفض حجم الموارد المتوفرة للاستثمار في القطاع الخاص.

ويمكن القول أن الضرائب ككل لها تأثيرات محفزة فيما يتعلق برغباتنا في العمل ولكن تأثيرها سوف يصبح غير محفز بخصوص رغباتنا في الادخار والاستثمار، ولكن هذه الحقيقة لا تصلح لجميع الأفراد ولا لأية ضريبة تعتمد بصورة انفرادية، حيث يعتمد تأثير ضريبة ما بصورة أساسية على مميزاتها وعلى الطريقة التي يتأثر بها دافعوا هذه الضريبة وردود أفعالهم تجاهها والذي يعتمد على مرونة الطلب على الدخل أي مدى رغبة الفرد بالموافقة على تخفيض دخله تبعا لالتزاماته الشخصية.

أما بالنسبة لتأثير الضريبة على القيمة المضافة على الإنتاج في سورية فأرى أن هذا التأثير يتحدد من خلال تأثير هذه الضريبة على مرونة العرض والطلب على السلع الذي أوردناه سابقاً، وبحسب نوع هذه السلع وخضوعها أو إعفائها من الضريبة أو التأثير على أسعار هذه السلع.

وتدل الدراسات أن أحد أهم خصائص هذه الضريبة أنها حيادية بالنسبة لقرارات الإنتاج أي أنها لا تؤثر على الكلفة وليس لها أثر سلبي على قرارات الوحدة الاقتصادية لأن هذه الوحدات تستطيع استرجاع الضريبة التي دفعتها على المواد الأولية وغيرها من النفقات كما أنها أقل تسببا للآثار السلبية أو التشوهات الاقتصادية، باعتبارها تفرض على المنتجات المحلية والمستوردة دون تفريق وبإعفاء السلع المصدرة منها يؤمن للضريبة حيادية تامة إزاء التبادل الخارجي والداخلي، باعتبار تأثيرها على الأسعار هو تأثير محدود نظرا لما سيصاحب هذه الضريبة من تخفيضات على الرسوم الجمركية وإلغاء لبعض الضرائب غير المباشرة [180].

غير أن هناك من لا يتفق مع كون الضريبة على القيمة المضافة حيادية بالنسبة لقرارات الإنتاج ويعللون ذلك بأن قرارات الإنتاج تتعلق مباشرة بالاستهلاك أي بالتصريف التسويقي وهنا يميزون بين نوعين من الإنتاج، الأول: إنتاج ينتج للسوق الخارجية بدافع التصدير وهذا الإنتاج أثره على هذا النوع من الضرائب

179 - د محمد العمر ، عن شبكة الإنترنت .
180 - قطيش عبد الرؤوف، الضريبة على القيمة المضافة تشريعا وتطبيقا، دار الخلود للطباعة والنشر، بيروت، 2002 ص 24.

ضعيف باعتبار التصريف يتم خارج البلاد فهو يستورد مواده الأولية من خارج البلاد ويصنعها في الداخل ويضيف عليها بعض المواد الأولية من الداخل وبعد أن يكون دفع عليها الضريبة على القيمة المضافة عند الاستيراد أو شراء المواد الأولية سيعود ويسترد ما دفعه عند التصدير استنادا لمبدأ الوجهة الشائع التطبيق عالميا وبالتالي فهو لا يتأثر بمعدل الضريبة المفروض في مكان الإنتاج.

الثاني: إنتاج يتجه لتصريف منتجاته في السوق المحلية فتكون هذه خاضعة للضريبة عند الاستيراد وعند الاستهلاك وبالتالي سيتغير سعر السلعة وعليه فالطلب الكلي على السلع سيتغير بشكل عكسي والإنتاج سيقرر الانخفاض وربما يتوقف عند مرحلة ما لعدم كفاية الطلب وبالتالي سينخفض إيراد الضريبة نظرا لانخفاض الاستهلاك. ولا بد هنا من دراسة طبيعة هذه السلع وخضوعها للضريبة أو إعفائها. و يعاب على هذه الضريبة أنها قد تؤدي إلى التكامل الرأسي أو الأفقي في الصناعات لأغراض التهرب من الضريبة مما يؤدي إلى عدم الكفاية في الإنتاج و ربما الاحتكار .

المبحث الثالث: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي الإجمالي:

يعتبر الناتج المحلي الإجمالي المقياس الأكثر أهمية للنشاط الاقتصادي وللرفاه في أي بلد وذلك في المقارنات الزمانية والدولية، وهو نقطة العبور في ثلاثة جوانب للاقتصاد هي الإنفاق والناتج والدخل [181].

والناتج المحلي الإجمالي هو جميع ما أنتج في الاقتصاد الوطني من سلع وخدمات نهائية خلال فترة زمنية معينة (سنة) مقوم بالنقود (كقاسم مشترك) حيث تحتسب السلع النهائية فقط، كما تحتسب الخدمات (كالطبيب والمحامي والحلاق ....) على أساس الدخل السنوي المتحصل منها أما الخدمات العامة على تلك الخدمات فتكون كما هي مبينة في الميزانيات التقديرية أو الفعلية[182].

لقد أظهرت الدراسات[183] "أن الضريبة على الإنفاق قليلة الحساسية بالنسبة لتطورات الحالة الاقتصادية، وأن معدلات نمو الضريبة على الإنفاق لا تتوافق مع تغير معدلات نمو الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق والسبب يعود إلى اختلاف حصيلة مكوناتها، وليس إلى حساسيتها الشديدة .كما ان هناك حساسية في ضرائب الإنفاق تجاه التغيرات في الناتج المحلي الصافي بسعر السوق من شأنها العمل على تحقيق التلاؤم بين المتحولات الاقتصادية والمالية وذلك في الفترة القصيرة طبعاً".

أولا : التحليل التجريبي لتأثير ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي الإجمالي :

ولقد وجد في إحدى الدراسات[184] التي تتناول التأثيرات الاقتصادية الشاملة لإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الولايات المتحدة بهدف تخفيض العجز بنسبة 2% من الناتج المحلي الإجمالي نتائج هامة على صعيد الناتج المحلي الإجمالي، حيث استخدمت هذه الدراسة ثلاثة نماذج لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة هي:

1- ضريبة قيمة مضافة على أساس محدود تغطي 41% من الاستهلاك الكلي، وتستثني قدر واسع من السلع التي تستحوذ على الحصة الأكبر من ميزانيات الأسر ذات الدخل المنخفض، ويتطلب هذا معدل ضريبة بقيمة 10.3%.
2- ضريبة قيمة مضافة على أساس أوسع تغطي 67% من الاستهلاك الكلي والتي تستبدل بعض الإعفاءات لهذه الضريبة بمنحة نقدية للأسر ذات الدخل المنخفض وهذا يتطلب معدل قدره 8%.
3- ضريبة قيمة مضافة على أساس محدود والتي تتضمن منحة نقدية للأسر ذات الدخل المنخفض وهذا يتطلب معدل قدره 12.4%.

202- Valentino Piana -economics web institute –gross domestic product. www.economics web institute , 2001 p 1 .

[182] - بلاكورد جيمس، الموجز في النظرية الاقتصادية – ترجمة اشرف محمود – دار زهران للنشر – عمان – 2006 ص 213 .

[183] - زيدان رامي – حساسية النظام الضريبي في سوريا – منشورات وزارة الثقافة – دمشق – 2006 ص 160 .

[184]- Drs. Robert Carroll, Robert Cline, and Tom Neubig Ernst &Young LLP And Drs. John Diamond and George Zodrow Tax Policy Advisers LLC and Baker Institute for Public Policy and Economics Department, Rice University - / The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax Prepared for the National Retail Federation / -Ernst & Young - October 2010.

وكانت أهم نتائج هذه الدراسة:

- قد تخفض ضريبة القيمة المضافة نفقات البيع بالمفرق بمقدار 2.5 تريليون دولار خلال العشر سنوات القادمة وقد تنخفض نفقات البيع بالمفرق بما يقارب 260 بيليون دولار أو بما معدله 5.0% في السنة الأولى بعد سن قانون ضريبة القيمة المضافة.
- قد تسبب ضريبة القيمة المضافة انخفاض إجمالي الناتج المحلي لعدة سنوات، وقد يفقد الاقتصاد 850000 وظيفة في السنة الأولى كما يمكن أن يكون هناك أقل من 700000 وظيفة في السنوات العشر اللاحقة.
- وفقا لهذه الدراسة فإن السكان /الأمريكيون/ الذين تتجاوز أعمارهم 21سنة سيكون معظمهم عند تشريع ضريبة القيمة المضافة أسوأ حالا بسبب سن قانون الضريبة، وقد تملك ضريبة القيمة المضافة تأثيرات إعادة توزيع هامة عبر الأجيال مخفضة الدخل الحقيقي والتوظيف بالنسبة للعمال الحاليين.

وإزاء اقتصاد يواصل تقدمه بصعوبة قد يسبب التشريع الفوري لقانون ضريبة القيمة المضافة أضرار خطيرة ، حيث يملك الهبوط في نفقات البيع بالتجزئة والوظائف وإجمالي الناتج المحلي الإمكانية لإضعاف الاقتصاد في الأجل القريب بدلا من تقويته. وبالنتيجة وكضريبة على أساس الاستهلاك، تنتقل هذه الضريبة إلى المستهلكين من خلال أسعار استهلاكية أعلى ونتيجة لذلك ينخفض الاستهلاك الخاص وتنخفض الأجور الحقيقية والتي قد تسبب انخفاض في موارد اليد العاملة.

أما بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي فقد بينت الدراسة خصوصاً بالنسبة للسيناريو الأول وهو الخيار الأكثر تشابها لضرائب القيمة المضافة في دول أخرى، انه بعد إدخال هذه الضريبة ينخفض إجمالي الناتج المحلي في البداية بنسبة 2% في سنة واحدة ويكون سلبيا بالنسبة للسنتين التاليتين، يتم تثبيت إجمالي الناتج المحلي عمليا لعدة سنوات قادمة ويستغرق عشر سنوات تقريبا ليبدأ بالارتفاع بمقدار قابل للقياس (بنسبة 0.3% في عشر سنوات) وينخفض الاستهلاك مباشرة بنسبة 1.6% مع هبوطات في قيمة مطلقة بنسبة 1.1% في خمس وعشر سنوات.

إن تأثير السنة الأولى هو أكبر في الدرجة الأولى، حيث أن إحدى المزايا الهامة للضرائب على أساس الاستهلاك مثل الضريبة على القيمة المضافة هي أنها نادرا ما تكون شاملة وتستثني أجزاء هامة من الاستهلاك، وإن الإعفاءات الاجتماعية والإدارية الخاصة بهذه الضريبة تعني فرض الضريبة على بعض السلع الاستهلاكية وإعفاء بعضها ويتوقع من هذه المعاملة التباينية للاستهلاك تشجيع الأسر على استهلاك المزيد من السلع الاستهلاكية المعفاة والقليل من السلع الاستهلاكية الخاضعة للضريبة. وفيمايلي جدول يبين التأثيرات الاقتصادية الشاملة لضريبة القيمة المضافة على أساس محدود والتي تخفض العجز بمقدار 2% من إجمالي الناتج المحلي:

جدول رقم (23) التأثيرات الاقتصادية الشاملة لضريبة القيمة المضافة

	السنوات بعد أن تبدأ الضريبة		
	1 سنة	5 سنوات	10 سنوات
الناتج المحلي الإجمالي	-0.2%	0.1%	0.3%
الاستهلاك	-1.6%	-1.1%	-1.1%
نفقات البيع بالمفرق	-3.6%	-2.6%	-2.6%
الخدمات	-1.5%	-1.0%	-1.0%
الإسكان	1.8%	1.4%	1.1%
الخدمات و نفقات البيع بالمفرق الخاضعة للضريبة	-5.0%	-3.7%	-3.7%
الخدمات و نفقات البيع بالمفرق غير الخاضعة للضريبة	0.8%	0.8%	0.8%
الاستثمار	5.8%	4.3%	5.6%
التوظيف / إجمالي اليد العاملة	-0.6%	-0.5%	-0.5%
الدين الحكومي المتعلق بإجمالي الناتج المحلي	92.8%	85.7%	75.6%

المصدر : **Drs. Robert Carroll, Robert Cline, and Tom Neubig Ernst &Young LLP And Drs. John Diamond and George Zodrow Tax Policy Advisers LLC and Baker Institute for Public Policy and Economics Department, Rice University - / The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax Prepared for the National Retail Federation / -Ernst & Young - October 2010.**

من خلال الجدول يتم تسليط الضوء على مظهر عملي وهام لضريبة القيمة المضافة، نظرا لأنها عمليا تطبق على جزء واحد من الاستهلاك، لذلك فمن المتوقع أن يكون لديها تأثيرات تباينيه هامة على عناصر الاستهلاك الخاضعة وغير الخاضعة للضريبة، وهذه توحي أيضاً بالتأثيرات التوقعية، حيث نلاحظ أن الهبوط في الاستهلاك يكون موافقا لزيادة الاستثمار بينما يتم تحويل الادخار الخاص إلى الاستثمار الخاص، كما تنخفض موارد اليد العاملة المقدرة كنسبة التوظيف (ساعات العمل) بالنسبة لإجمالي اليد العاملة (إجمالي الساعات المحتملة) نظرا للتخفيض في الأجر الحقيقي مع تخفيضات بنسبة 0.6% في المدى القصير و0.5% في المدى المتوسط كما في الجدول وبعد عشر سنوات من تخفيض العجز عن طريق ضريبة القيمة المضافة تنخفض نسبة الدين الحكومي المتعلق بإجمالي الناتج المحلي من 93.8% إلى 75.6% وتنخفض أسعار الفائدة بمرور الزمن نظرا للزيادة في مخزون الادخار الخاص المتاح بالنسبة للاستثمار الخاص.

نلاحظ من خلال هذه الدراسة أن السيناريوهات الثلاثة للضريبة المذكورة سابقا تؤدي إلى انخفاض الناتج المحلي الإجمالي في البداية ومن ثم يزداد في السنوات اللاحقة، وهذه النتائج درست على اقتصاد الولايات المتحدة بحيث يتم إدخال ضريبة القيمة المضافة إضافة إلى ضرائبها الموجودة ولكن دون استبدالها بضرائب أخرى وبهدف تخفيض العجز المتوقع.

ومن جهة أخرى يمكن القول أن ارتفاع الأسعار نتيجة تطبيق هذه الضريبة يؤدي إلى انخفاض الاستهلاك، بسبب انخفاض القوة الشرائية للمستهلك. والاستهلاك هو أحد العناصر الهامة في الناتج المحلي الإجمالي فعلى سبيل المثال، يُمثل الاستهلاك المحلي في الولايات المتحدة حوالي 70% من إجمالي الناتج

المحلى الأميركي. لذلك فإن انخفاض الاستهلاك من شأنه أن يؤدي إلى انخفاض في الناتج المحلي الإجمالي من خلال آليتين هما:

1 – تأثير مباشر من خلال علاقة حسابية مباشرة بين الناتج المحلي الإجمالي والاستهلاك.
2 – تأثير غير مباشر عن طريق الاستثمار، إذ أن انخفاض الاستهلاك يدفع الشركات الى تخفيض الاستثمار، وبالتالي انخفاض الناتج المحلي الإجمالي[185].

أما بالنسبة لتجارب الدول الأخرى والتي طبقت ضريبة القيمة المضافة واستبدلت بها بعض الضرائب الموجودة لديها كان الهم الأساسي هو دراسة التأثير المتوقع على مستوى وتكوين الاستهلاك، حيث يتضمن دراسة التأثيرات الاقتصادية الشاملة الإضافية لهذا الشأن تأثيرات ضريبة القيمة المضافة على التضخم والتغيرات في الأسعار والناتج المحلي الإجمالي والتوظيف وصادرات وواردات البلد، واعتمدت هذه البلدان في دراسة التأثيرات الاقتصادية الشاملة والمتوقعة لهذه الضريبة على أساس تحليل توازن جزئي بشأن كيفية تغير الأسعار والنشاط الاقتصادي بالنسبة للاقتصاد ككل، وكذلك استنتاج التأثيرات من خلال إجراء مقارنات المتغيرات الاقتصادية الشاملة مثل معدلات التضخم قبل وبعد إقرار الضريبة، وبالنتيجة ينبغي أن تنطبق النظرية الاقتصادية لتحليل تأثيرات ضرائب القيمة المضافة المستخدمة كضريبة بديلة على تحليل ضريبة قيمة مضافة تضاف إلى الضرائب الموجودة /كما في الولايات المتحدة/.

وعموماً يتضح أثر الضريبة على الناتج المحلي من خلال تأثيرها على مكونات الناتج المحلي فمن خلال تأثير الضريبة على الدخل الشخصي، والاستهلاك، والادخار، والاستثمار، والطلب الكلي في الاقتصاد، يتضح لنا مدى تأثير الضريبة على الناتج المحلي. ومن جانب آخر، تؤثر الضريبة على الكميات المنتجة من السلع والخدمات، مما يعني تأثر الناتج المحلي أيضاً بفعل الضريبة.

ثانيا : الناتج المحلي الإجمالي في سورية و التأثير المحتمل :

يعتبر النمو الاقتصادي الهاجس الأكبر للحكومات والأفراد وهو أهم أهداف السياسة الاقتصادية كونه يمثل الخلاصة المادية للجهود الاقتصادية وغير الاقتصادية المبذولة في المجتمع وهو شرط ضروري لتحسين مستوى معيشة الأفراد إذا ترافق مع توزيع عادل للنمو المحقق بين الأفراد. ويعتبر معدل النمو الاقتصادي تعبير مباشر عن الزيادة في قيمة الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة، ولابد من الوصول إلى مستوى معين من الكفاءة الاقتصادية لتحقيق النمو المطلوب. و يبين الجدول التالي الناتج المحلي الإجمالي في سورية بالأسعار الثابتة لعام 2000 خلال الفترة (2006–2010)

[185]- Nisreen Salti- Jad Chaaban- THE POVERTY AND EQUITY IMPLICATIONS OF A RISE IN THE VALUE ADDED TAX: A MICROECONOMIC SIMULATION FOR LEBANON- May 2009 – UNDP .

جدول رقم (24) تطور الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000 (مليون ل س)

العام	2006	2007	2008	2009	*2010
الناتج المحلي الإجمالي	1215082	1284035	1341516	1422178	1469703
معدل النمو	%4	%5	%4	%6	%3.2

المصدر: التقرير السنوي الخامس للاستثمار لعام 2010 – هيئة الاستثمار السورية، ص 9 .

*بيانات أولية أخذت من المجموعة الإحصائية لعام 2011 ، جدول 15/9 .

ويبين الجدول أن معدلات نمو الناتج المحلي الإجمالي متذبذبة فتارة تزداد وتارة تنخفض، حيث بلغ معدل نموه في عام 2007 عن عام 2006 (5%) ويلغ معدل نموه في عام 2008 عن عام 2007 (4%) ويلغ عام 2009 /1422178/ مليون ل س أي بمعدل نمو قدره 6% عن عام 2008. وفقا للمؤشرات الإحصائية لعام 2011 [186]في سورية فقد بلغ معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي 10.8% بالأسعار الجارية لعام 2010 مقارنة بعام 2009، أما بالأسعار الثابتة فقد بلغ معدل نمو الناتج 3.2 % حيث نلاحظ تراجع معدلات النمو الاقتصادي في الدولة في عام 2010 ويعود السبب إلى سوء الأداء الاقتصادي.

وبالمقارنة نجد أن وسطي معدلات نمو الاقتصاد السوري في العقود الثلاثة المنصرمة من القرن الماضي بلغت (5.4%) وفي فترة السبعينات (9.1%) ويتسم هنا بقوة ازدهاره حيث كانت الدولة مسيطرة وحجم دورها كبير بل لعب تكبير دور الدولة دورا تنمويا بتوسيع الطلب وحشد الطاقات. وفي الثمانينات (0.98%) بسبب الحصار الاقتصادي آنذاك وفي الفترة الممتدة من عام 1990–1996 بلغت (8.45%) أما الفترة الممتدة من 1996 لغاية 2003 فكانت (2.37%)[187] والفترة الممتدة من عام 2003 – 2005 بلغت 4% وفي الفترة الممتدة من 2006–2010 (4.6%).

إن معدلات نمو الناتج المحلي الإجمالي في سورية تتسم بالتذبذب والتراجع ولقد بلغت أوجها خلال فترة السبعينات بسبب ارتفاع أسعار النفط العالمية ومساعدات الدول النفطية العربية التي تلقتها سورية بعد حرب تشرين التحريرية حيث استخدمت سورية هذه المساعدات في تحسين الخدمات العامة وإقامة بعض الصناعات.

أما في السنوات الخمس الأخيرة نجد أن واقع النمو كان متذبذبا أيضاً ويتسم بالتراجع وقد بلغت أعلى نسبة نمو في عام 2009 (6%) تم تراجعت بشكل كبير لتصبح في عام 2010 (3.4%) فما السبب في ذلك ؟ لقد تميزت الفترة الممتدة من 2004 ولغاية 2010 بصدور كم كبير من التشريعات والقوانين على مختلف الأصعدة تماشيا مع سياسة الإصلاح والتطوير المتبعة في الدولة وحدثت في هذه الفترة تطورات مهمة على الصعيد المالي والاقتصادي فقد تم إدخال الكثير من المصارف الخاصة إلى البلاد وتوحيد سعر الصرف وتخفيض المعدلات الضريبية ومنح الكثير من الإعفاءات الضريبية والحوافز بغية تشجيع الاستثمار، إضافة إلى كم كبير من السياسات الاقتصادية التي تم إتباعها خلال هذه الفترة مع عدم إغفال قيام الدولة تدريجيا بالتحول نحو اقتصاد السوق الاجتماعي وما رافقه من سياسات وتداعيات. ويمكن القول أنه بالرغم من ذلك

[186] - المكتب المركزي للإحصاء ، أهم المؤشرات الاقتصادية ، www.cbssyr. Org

[187] - هيئة تخطيط الدولة ، تحليل الاقتصاد الكلي السوري ، 2005 .

تعتبر معدلات النمو هذه معقولة رغم الأزمة المالية العالمية وتوتر الأجواء السياسية في المنطقة، حيث أن هذا النمو لا يعتمد على المساعدات الخارجية العربية أو الدولية بل يعتمد على رفع نسبة الاستثمار من 18% إلى 25% من الناتج المحلي[188]، وبخاصة رفع معدلات استثمار القطاع الخاص.

هذا وتبلغ نسبة مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000 بما يعادل (65.5%) محققة بذلك تزايدا في عام 2009 عن السنوات السابقة، مقابل تراجع مساهمة القطاع العام فيه والذي بلغ (34.5%) كما يبين الجدول التالي:

جدول رقم (25) مساهمة القطاع العام والخاص في الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000

السنوات	الناتج			نسبة مساهمة الناتج %		
	قطاع عام	قطاع خاص	مجموع	قطاع عام	قطاع خاص	مجموع
2006	421045	794037	1215082	34.7	65.3	100
2007	455063	828972	1284035	3504	64.6	100
2008	468780	872736	1341516	34.9	65.1	100
2009	490781	931397	1422178	34.5	65.5	100

المصدر: التقرير السنوي الخامس للاستثمار لعام 2010 – هيئة الاستثمار السورية، ص 10 .

كما يبلغ معدل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000 ليبلغ (70667) ل س في عام 2009 بمعدل نمو قدره 3.48% عن عام 2008، والجدول رقم () التالي يوضح معدل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي:

جدول رقم (26) معدل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2000

السنوات	2006	2007	2008	2009	2010*
نصيب الفرد	64919	66974	68291	70667	71204

المصدر : المكتب المركزي للإحصاء ، www.cbssyr. Org

*بيانات متوقعة .

كما يعاني الاقتصاد السوري من الهدر الذي يشكل نسبة 25–40% من الناتج المحلي الإجمالي[189]. إضافة إلى الإعفاءات الضريبية المبالغ بها في النظام الضريبي السوري والتي تؤدي إلى ضياع قسم كبير من الموارد.كما تبلغ نسبة الناتج / الإنتاج والذي يعبر عن مستوى الكفاءة الاقتصادية للناتج والجدول التالي يوضح ذلك:

[188] - سعيفان ، سمير – المرجع السابق نفسه ، ص 15 .
[189] - د زياد عربش ، http://www.syriaall.com/news.php?id=11839#ixzz1hgjMxx1b

جدول رقم (27) نسبة الناتج إلى الإنتاج

السنة	2006	2007	2008	2009	2010
الناتج	1215082	1284035	1341516	1422178	146937
الإنتاج	2097883	2206821	2285909	2408894	
النسبة	0.57	0.58	0.58	0.59	

المصدر: المجموعات الإحصائية للأعوام المذكورة

نلاحظ من الجدول أن النسبة تكاد تكون متقاربة في كل السنوات وقد ارتفعت بشكل طفيف وهذا يعكس كفاءة اقتصادية أعلى. وأخيراً يبقى أمام سورية تحديات كبيرة جدا لرفع معدلات النمو الاقتصادي ليس فقط بالاعتماد على الاستثمارات الخارجية واختراع كافة السبل والإعفاءات لجذبها وإنما بالاعتماد على الداخل والاستثمارات الداخلية الإصلاح الاقتصادي والإداري الشامل وصولا لتحقيق معدلات نمو تناسب إمكانيات سورية وتحقق مستوى دخل فردي يوفر الحياة الكريمة للفرد ويقارب الدول المجاورة. هذا ويبلغ الناتج المحلي الإجمالي في سورية بالأسعار الجارية 2513 مليار ليرة سورية لعام 2009 وبلغت التقديرات 2714 مليار ليرة سورية لعام 2010 على حين ستبلغ 2890 مليار ليرة سورية لعام 2011.

بناء على ما سبق يتضح تأثير الضريبة على القيمة المضافة على الناتج المحلي الإجمالي في سورية حسب السيناريو الذي سوف تتبعه، و بما أنها سوف تقوم باستبدال ضرائب الإنفاق بضريبة القيمة المضافة و سوف تستخدم ضريبة القيمة المضافة من نوع الاستهلاك لذلك فإن تأثيرها على الناتج المحلي الإجمالي في سورية يكون من خلال تأثيرها على الاستهلاك الذي يتم عن طريق التأثير على العوامل النفسية والموضوعية وبصفة مبدئية فان الضريبة على القيمة المضافة تؤثر في القوى الشرائية للأفراد بالسالب نظرا لارتفاع أسعار السلع التي تفرض عليها مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض الاستهلاك[190] مما يعني انخفاض الناتج المحلي الإجمالي . و إن دور الضريبة على القيمة المضافة في المفاضلة بين الاستهلاك و الادخار و توزيع الدخل الفردي بين الاستهلاك الخاص و الادخار يكون تبعا لمرونة كل منهما بالنسبة للشخص، و تأثير هذه الضريبة يتوقف على عدة أمور أهمها :

- **مقدار الضريبة التي يتم اقتطاعها من دخول الأفراد حيث أن معدل ما ينفقه الفرد على الاستهلاك مرتبط ارتباطا وثيقا بحجم دخله .**
- **مدى مرونة الطلب على السلعة ، فالسلع ذات الطلب المرن يتأثر استهلاكها نتيجة فرض الضرائب أكثر من السلع ذات الطلب غير المرن .**
- **درجة مرونة طلب الطبقات التي نقع عليها الضريبة حيث أن أثر الضرائب على استهلاك الطبقتين الغنية و الفقيرة يتناسب عكسيا مع حجم الدخول الإجمالية في كل منهما .**

أما فيما يتعلق بتأثير ضريبة القيمة المضافة على الادخار و الاستثمار فهي أيضا تؤثر تأثيرا نفسيا من خلال مفاضلة الشخص في ذهنه مابين الاستهلاك و الادخار ، و تتميز الضريبة على القيمة المضافة بإمكانيتها

[190] - د عبد المنعم عبد الغني ، الضريبة على القيمة المضافة ، مرجع سابق ص 112 .

في القدرة على الارتفاع بمعدلات الادخار عموما و الادخار الإجباري خصوصا ، من خلال عدم فرض هذه الضريبة على المدخرات مما يزيد الحافز على الادخار مقارنة بأنواع الإنفاق الاستهلاكي المختلفة كما أن اتساع نطاق هذه الضريبة و أوعيتها ووفرة حصيلتها تؤدي لرفع معدلات الادخار الإجباري ، و بالتالي فإن هذه الزيادة في المدخرات توجه صوب الإنتاج الاستثماري و هذا ما يساعد الصناعة و تشجيع حركة الإنتاج و الاستثمار و تحسين فاعلية الاقتصاد و بالتالي تساعد هذه الضريبة في زيادة الموارد و استخدام الزيادة في تقليل العجز المالي و خفض الاقتراض الحكومي مما يؤدي إلى هبوط سعر الفائدة فيحفز ذلك الاستثمار و يساعد على تقدم الصناعة ، فهي بالتالي أكثر الضرائب تشجيعا لحركة الإنتاج و الاستثمار و تعمل على زيادة الكفاءة الاقتصادية [191].

و بناء على ما سبق ترى الباحثة أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة من نوع الاستهلاك في سورية سيؤدي حتما لارتفاع في الأسعار ، هذا الارتفاع الذي سيؤدي بدوره إلى تخفيض القوة الشرائية للأفراد و انخفاض الدخل الحقيقي لهم و انخفاض الاستهلاك و ما يتبعه من تأثيرات على الادخار وصولا إلى الناتج المحلي الإجمالي ، و عموما كل التجارب أكدت أن تطبيق هذه الضريبة سواء تم إضافتها إلى الضرائب الموجودة أو تم إحلالها محل ضرائب أخرى تؤدي إلى تخفيض الناتج المحلي الإجمالي في بداية التطبيق و تزيده لاحقا ، لكن كل هذا يتعلق بكيفية فرض هذه الضريبة و نوع و طبيعة السلع و القطاعات المعفاة و الأخرى المكلفة بالضريبة و تأثرها على الاستهلاك لذلك إن تصميم جيد لهذه الضريبة يراعي مشكلات الواقع السوري فيما يخص الدخل الفردي و الأسعار و طبيعة الحياة يمكن أن يجعل هذا الأثر محدودا و ليس سلبيا لنستفيد من المزايا الإيجابية لهذه الضريبة .

191 - Alan a. Tait , Value added tax ...., p 221

المبحث الرابع: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة الخارجية:

تعد التجارة الخارجية معيار تطور وتوازن الدول في تأمين احتياجاتها من استيراد وتصدير البضائع إلى العالم. فالتجارة الخارجية هي التي تحكم بالأرقام على اتجاه تأثير فعاليات مختلف السياسات الداخلية والخارجية حيث تعكس مؤشرات التجارة الخارجية البنية الهيكلية للاقتصاد الوطني وتعبر عن مستوى تطور ذلك الاقتصاد، وعن السياسات المتبعة في مختلف القطاعات الاقتصادية، وموقعه في مجال التبادل التجاري. وتتبلور أهمية التجارة الخارجية من خلال مكوناتها وهي الاستيراد والتصدير وأهمية هذه المكونات في الدلالة على درجة النمو الاقتصادي.

أولاً – آلية الضريبة على القيمة المضافة والتجارة الخارجية:

نظراً لأهمية التجارة الخارجية تسعى الدول إلى إتباع سياسات محددة في فرض الضرائب على الصادرات والواردات. والضريبة على القيمة المضافة قد خصت الصادرات والواردات بآلية محددة نظرا لوجود ارتباط كبير بين التجارة وإيرادات هذه الضريبة، وتسعى كل دولة لاتخاذ الإجراء المناسب لها من هذه الآلية.

وتعتمد هذه الآلية على ان الضريبة على القيمة المضافة تصيب المنتج المبيع أو الخدمة المقدمة للمستهلك النهائي، لذلك فإن ضريبة البلد المستهلك أو كما يسميها الخبراء ضريبة البلد المقصود هي التي يجب أن تعتمد. ومن هنا كانت الحاجة ماسة لإجراء التسوية على الحدود. بحيث يتم تنظيم ضرائب القيمة المضافة كضرائب على أساس التخصيص[192] وهذا يعني أن الضريبة تفرض في البلد الذي يحدث فيه الاستهلاك وليس حيث يوجد الإنتاج، ووفقاً لذلك لا تفرض ضريبة القيمة المضافة على صفقات التصدير ويتم رد الضريبة المترتبة على المدخلات المستخدمة لإنتاج الصادرات إلى المصدرين، وتكون الواردات خاضعة لفرض ضريبي كامل. وإن دراسة تأثير فرض ضريبة القيمة المضافة على الصادرات والواردات ينبغي معرفة فيما إذا كانت هذه الضريبة سوف تضاف إضافة إلى الضرائب الحالية الموجودة، أو أنها سوف تحل محل ضرائب المبيعات (الاستهلاك) في البلد الذي سيطبق هذه الضريبة.

- في حال تم إضافة ضريبة القيمة المضافة إلى الضرائب الموجودة، ينبغي هنا ألا تؤثر على أسعار التصدير بما أنها لا تطبق على أسعار مبيعات التصدير، بمعنى آخر لا يكون هناك تغيير صافي في الضرائب على الصادرات. أما بالنسبة للواردات قد تزيد ضريبة القيمة المضافة سعر الواردات في توافق مع الأسعار المتزايدة بالنسبة للإنتاج الداخلي المنافس للاستيراد، وهذا قد يبقي الأسعار وثيقة الصلة ثابتة بين البضائع المستوردة والإنتاج المحلي، أي عدم وجود تأثير على التنافس الدولي.
- في حال تم إحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضرائب أخرى (ضرائب المبيعات الأخرى أو ضرائب الشركات في بعض البلدان)، فإنه يمكن أن تملك تأثير قصير المدى على أسعار الصادرات والواردات نظرا للفروق في أثر الضرائب أو مزايا التعديل الحدودي خاصتها[193].

[192] - النوع التقليدي لطريقة الضبط عبر الحدود هو فرض ضريبة قيمة مضافة على أساس التخصيص أي فرض الضرائب على البضائع المستوردة، أما الصادرات فتكون الضريبة عليها صفر، وهناك نوع آخر على أساس المصدر يتم فيه إعفاء البضائع المستوردة ومنح حسم محدد على البيع التالي للمواد المستوردة وتفرض الضريبة على الصادرات، إلا أن المتبع في كل دول العالم هو الضريبة على أساس التخصيص .

[193]- Drs. Robert Carroll, Robert Cline, and Tom Neubig Ernst &Young LLP And Drs. John Diamond and George Zodrow Tax Policy Advisers LLC and Baker Institute for Public Policy and Economics

لكن يفترض عموما انه في المدى الأطول قد تتأقلم معدلات الصرف المرنة لتوازن أي تغيرات في الأسعار وثيقة الصلة بالنسبة للصادرات والواردات وكنتيجة لذلك هذا الإحلال لا يؤدي إلى زيادة الصادرات المتعلقة بالواردات.

ثانياً – التحليل التجريبي لتأثير الضريبة على القيمة المضافة على التجارة الدولية:

إن التحليل التجريبي الحديث لتأثير ضريبة القيمة المضافة على حجم واردات وصادرات دولة أدى إلى زيادة احتمال أن هذه الضريبة يمكن أن تملك تأثير طويل المدى على مستوى صادرات الدولة.

ولقد كشفت الدراسة [194] التي قام بها (Mihir A.Desai & James R. Hines) في عام 2002 دليل تجريبي بأن الدول المعتمدة بشكل كبير على ضريبة القيمة المضافة كمصدر للإيراد تملك حصص أقل من الواردات والصادرات المتعلقة بإجمالي الناتج المحلي ويشير المؤلفون إلى أن أنظمة ضريبة القيمة المضافة الحالية غير قابلة لتحقيق الحياد التجاري لعدة أسباب هي:

1– تملك ضرائب القيمة المضافة الفعلية معدلات متعددة وإعفاءات كثيرة والتي تفضي إلى معدلات ضريبية فعالة أعلى على السلع المتداولة (المنتجات الملموسة) المتعلقة بالسلع غير المتداولة (الخدمات بالدرجة الأولى) لذلك تمتلك الدول التي تعتمد بشكل ضخم على ضرائب القيمة المضافة قطاعات تجارية أصغر وتجارة خارجية متعلقة بإجمالي الناتج المحلي.

2– قد تعيق ضرائب القيمة المضافة الصادرات بسبب انه لن يتم تقديم خصومات كاملة لضريبة القيمة المضافة إلى المصدرين بموجب بعض أنظمة ضريبة القيمة المضافة الفعلية، وفي هذه الحالة تشمل الصادرات بعض الضرائب المندرجة التي تقحم المصدرين في وضع تنافسي غير ملائم.

ويمكن الوقوف بشكل تفصيلي عند هذه الدراسة لتوضيح تأثير ضريبة القيمة المضافة على التجارة الخارجية وتوضيح هذا الدليل التجريبي للاستفادة منه لإجراء الدراسات عند القيام بتطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية:

تبدأ الدراسة في البحث في الاعتقاد السائد أن ضريبة القيمة المضافة على أساس التخصيص تساعد الصادرات عموماً، نظرا لأن الصادرات تكون معفاة من الضريبة بينما تفرض على الواردات.

تلاقي الصادرات حسومات معادلة لمبلغ ضريبة القيمة المضافة المدفوعة أثناء إنتاج السلعة المصدرة، بينما تكون الواردات خاضعة للضريبة بالسعر ذاته كسلع منتجة محليا وبما أن ضريبة القيمة المضافة على أساس التخصيص هي ضريبة مفروضة على الواردات وعلى السلع الأخرى المستهلكة محلياً وغير مفروضة على الصادرات فهناك اعتقاد شائع بأنها تساعد الصادرات ربما بكلفة الواردات والاستهلاك الداخلي، وتدل النظرية الاقتصادية على أن تعديل سعر الصرف يمنع ضرائب القيمة المضافة على أساس التخصيص من التأثير على الصادرات والواردات بما أن تقدير سعر الصرف يبطل تماما تأثيرات إدخال ضريبة

Department, Rice University - / The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax Prepared for the National Retail Federation / -Ernst & Young - October 2010.

194 - Mihir A. Desai, Harvard University and NBER - James R. Hines Jr.University of Michigan and NBER, Value-Added Taxes and International Trade: The Evidence ,November 2002 .

القيمة المضافة على المحفزات بالنسبة للاستيراد والتصدير، فعلى سبيل المثال في حال فرضت دولة ما ضريبة قيمة مضافة على أساس التخصيص بنسبة 8% على كافة السلع والخدمات وزاد سعر الصرف بنسبة 8% كنتيجة لذلك، عندئذ لن تتغير العائدات بالنسبة للمصدرين والمستوردين.

إن هذه النوع من التعديل واحد مقابل واحد لأسعار الصرف بالنسبة لضريبة القيمة المضافة على أساس التخصيص يؤدي إلى نتيجة مفادها عدم توقع تأثير هذه الضريبة على نماذج التجارة الدولية. ولقد لاقت هذه الفكرة قبولاً جيداً بين علماء الاقتصاد حيث يبين الدليل التجريبي من 136 دولة عام 2000 أن الاعتماد على ضرائب القيمة المضافة مرتبط بواردات وصادرات أقل حيث تملك الدول التي تستخدم هذه الضريبة صادرات أقل بنسبة الثلث مما تملكه دول لا تستخدمها، بعد مراقبة الدخل والخاصيات الجغرافية المختلفة. كما أن إيراد ضريبة قيمة مضافة أكبر بنسبة 10% مرتبط بصادرات أقل بنسبة 2%. وتأثير ضريبة القيمة المضافة على الصادرات أقوى ضمن الدول ذات الدخل المنخفض مما هو ضمن الدول ذات الدخل المرتفع، ومع ذلك هناك تأثير سلبي معنوي لهذه الضريبة على الصادرات ضمن الدول ذات الدخل العالي.

إذا النتيجة التي تم الحصول عليها من نظرية التجارة الدولية هي انه قد تؤثر ضرائب القيمة المضافة على أساس التخصيص على أسعار الصرف لكن ليس على الصادرات والواردات، والسبب هو أن مستويات الأسعار وأسعار الصرف الاسمية تتأقلم لتوازن تأثير تعديلات الحدود جيداً. مقابل ذلك فإن نظرية التجارة الدولية تلاحظ أن موازنة التجارة قد تمت موازنتها بمرور الزمن، بمعنى أن القيمة الحالية لواردات دولة ما يجب أن تساوي القيمة الحالية لصادراتها، وهنا يظهر الميزان التجاري فكرة بسيطة أن الدول تكون غير قادرة على تحمل العجز طويل الأمد مع بقية العالم، وغير قادرة على أن يكون لديها محفزات للمحافظة على الفائض طويل الأمد، وبالتالي يكون للميزان التجاري نتيجة واحدة هي أن السياسات (مثل التعريفات الجمركية) التي تعوق الواردات بشكل غير مباشر تقلل الصادرات أيضاً.

إذا إن ضريبة القيمة المضافة على أساس التخصيص هي ضريبة على صافي الواردات (الواردات – الصادرات) وبما أن الميزان التجاري يقتضي ضمنا أن صافي الواردات يساوي صفر في القيمة الحالية، فإن ضريبة القيمة المضافة لا تساعد ولا تعوق الصادرات، أما التعريفات الجمركية فهي ضرائب مفروضة على إجمالي الواردات، وهكذا فهي تعيق كل من الواردات والصادرات عن طريق تدوير عمليات تجارية مكلفة.

وتظهر إمكانية تأثير الضرائب على القيمة المضافة على أساس التخصيص على التجارة من خلال المعدلات العالية والتي غالباً ما تطبق على القطاعات المتداولة للأنظمة الاقتصادية، وبالتالي فقد وجد بعض علماء الاقتصاد أن فرض الضرائب التفاضلي هذا قد يسبب ارتباط سلبي بين استخدام ضريبة القيمة المضافة وأداء التصدير، إضافة إلى ذلك قد تتأخر أو تكون ناقصة حسومات ضريبة القيمة المضافة الخاصة بالتصدير. كما تحل ضرائب القيمة المضافة محل ضرائب أخرى لديها الإمكانية للتأثير على الصادرات والواردات، وتسهل ضرائب القيمة المضافة النمو الحكومي الذي يمكن أيضا أن يؤثر مباشرة على التجارة الدولية.

ثالثاً – تأثير ضريبة القيمة المضافة على التجارة وتجارب الدول [195]:

إن توضيح تأثير ضرائب القيمة المضافة على التجارة يفرض علينا ضرورة شرح ودراسة تجربة الدول التي تقر وتعتمد على ضرائب القيمة المضافة حيث تم دراسة دليل تأثيرات ضرائب القيمة المضافة على الصادرات والانفتاح الاقتصادي. اعتمدت هذه الطريقة في تحليل تأثير ضريبة القيمة المضافة على التجارة الدولية على مصادر تغطي البيانات الاقتصادية الشاملة على المستوى الإقليمي حيث تم استخدام جداول بن الدولية[196] في الاعتماد على إعداد المقاييس وهي:

- مقياس الانفتاح الاقتصادي: تم تحديده كإجمالي التجارة (صادرات + واردات) موزعة تبعا لإجمالي الناتج المحلي.
- مقاييس الصادرات والواردات بأسعار متداولة وثابتة، وتستخدم هذه المقاييس بشكل منفصل لتقييم تأثير ضرائب القيمة المضافة على التجارة .
- مقاييس دخل الفرد : تستخدم لمراقبة تنوع المزايا الإقليمية.
- مجموعة قياسية من المتغيرات الجغرافية التي تكون مرتبطة بالقوة التجارية.
- مقياس رسوم الاستيراد المأخوذة من مؤشرات التنمية العالمية يستخدم لمقارنة تأثيرات ضرائب القيمة المضافة والتعريفات الجمركية.

تعتمد الطريقة على إحداث تراجع لهذه المقاييس من التجارة الدولية على المتغيرات الإيضاحية التي تتضمن مؤشرات استخدام ضريبة القيمة المضافة وذلك بغية مطابقة أي تأثير مستقل لضرائب القيمة المضافة، ولقد تمت دراسة ثلاث أنماط منفصلة للدليل هي:

1- مجمل السلوك التجاري عام 2000 ل 136 دولة.
2- إجمالي السلوك التجاري في جدول متحيز لـ 168 دولة من عام 1950 – 2000.
3- دليل السلوك التجاري للشركات الفرعية الأجنبية للشركات الأمريكية متعددة القوميات في 52 دولة عام 1999.

وكانت النتائج كمايلي:

1- النمط الأول: يكون هنا المتغير التابع هو درجة انفتاح دولة ما والمتغير الإيضاحي الوحيد هو متغير وهمي يساوي واحد في حال استخدمت دولة ضريبة القيمة المضافة ويساوي صفر خلاف ذلك، وقد دلت نتائج الدراسة أن استخدام ضريبة القيمة المضافة مرتبط بواردات وصادرات أقل، كما يبين الدليل

---

[195] - Mihir A. Desai, Harvard University and NBER - James R. Hines Jr.University of Michigan and NBER , Value–Added Taxes and International Trade: The Evidence ,November 2002 – p 10.

[196] – **The Penn World Table** provides purchasing power parity and national income accounts converted to international prices for 189 countries for some or all of the years 1950–2007. The European Union or the OECD provide more detailed purchasing power and real product estimates for their countries and the World Bank makes current price estimates for most PWT countries at the GDP level.

وجود ارتباط سلبي بين ضرائب القيمة المضافة والانفتاح، حيث يمكن أن يختلف تأثير استخدام ضريبة القيمة المضافة على نماذج التجارة الدولية بين الدول بسبب الاختلافات في إدارة ضريبة القيمة المضافة، المعدل الصفري وأشكال أخرى من فرض ضرائب مخفضة لسلع محددة وأسباب أخرى. إضافة إلى وجود دليل بأن الدول ذات الدخل المنخفض تواجه صعوبات عملية أكثر مما تواجهه دول أخرى في حسم الضرائب على الصادرات، كما أن العلاقة السلبية بين الانفتاح الاقتصادي واستخدام ضريبة القيمة المضافة تظهر استجابات بالنسبة للمحفزات الاقتصادية وتصبح هذه العلاقة أقوى عندما ينخفض دخل الفرد، ويدل قياس التفاعل بين متغير ضريبة القيمة المضافة وسجل دخل الفرد على أن استخدام ضريبة القيمة المضافة مرتبط إلى حد كبير بإضعاف الانفتاح ضمن الدول ذات الدخل المنخفض أكثر مما هو مع الدول ذات الدخل العالي.

وعند تضمين متغيرات إجمالي الناتج المحلي لمراقبة تأثيرات فروق الدخل، وإدخال المتغيرات الجغرافية دل المعامل على أن الاعتماد الأكبر بنسبة 10% على ضرائب القيمة المضافة كمصدر للإيراد الحكومي يكون مرتبط بإضعاف الانفتاح بنسبة 8%.

أما عند دراسة محددات التصدير والتي هي إحدى مكونات الانفتاح، حيث يكون المتغير التابع هو نسبة الصادرات إلى إجمالي الناتج المحلي، وتكون المتغيرات المستقلة هي نفسها عند دراسة الانفتاح الاقتصادي، والنتيجة كمايلي:

يعرض سلوك التصدير النموذج ذاته كما يعرضه الانفتاح والذي تكون فيه ضرائب القيمة المضافة مرتبطة بالصادرات المنخفضة، وتأثير ضريبة القيمة المضافة على الصادرات هو الأقوى عند مستويات الدخل الأقل.

كما أن التأثيرات المقدرة على الواردات تكون مشابهة أيضاً لتلك التأثيرات بالنسبة للصادرات.

2- النمط الثاني: تبين الدراسة والدليل التجريبي المدروس أن الدول التي تستخدم ضرائب القيمة المضافة لتمويل حكوماتها عام 2000 هي أقل انفتاحاً ولديها صادرات أقل من الدول غير المستخدمة لضريبة القيمة المضافة، لذلك سيكون من المفيد دراسة سلوك جدول الدول خلال فترة زمنية أطول بكثير بغية تحديد ما إذا كانت هذه الارتباطات ستدوم بمرور الزمن، لذلك عند دراسة التراجعات على مستوى 168 دولة خلال فترة زمنية تمتد من 1950 ولغاية عام 2000، حيث كان المتغير التابع في هذه التراجعات هو الانفتاح الاقتصادي، والمتغيرات الأخرى هي نفسها المذكورة سابقاً.

تشبه النتائج إلى حد كبير ماتم الحصول عليه عن طريق التحليل السابق الذكر حيث يشير الدليل أن استخدام ضريبة القيمة المضافة مرتبط بإضعاف الانفتاح ويكون التأثير الأقوى بالنسبة للدول ذات الدخل المنخفض، وعند إدخال الآثار الثابتة للبلد التي تراقب المزايا الزمنية المحددة لاقتصاد دولة ما تؤثر على التجارة الدولية إضافة إلى الضوابط السنوية وضوابط إجمالي الناتج المحلي التي تزيد في هذه الحالة تأثير معدلات النمو التي تختلف بين الدول خلال الفترة 1950 – 2000 والضوابط الجغرافية، كانت النتيجة أن الاعتماد على ضريبة القيمة المضافة لا زال مرتبط بإضعاف الانفتاح ولكن ينخفض مقدار التأثير المقدر إلى حد كبير.

ويمكن تفسير أسباب انخفاض التأثير المقدر لضريبة القيمة المضافة عندما تم إهمال التأثيرات الثابتة للبلد إلى مايلي:

1- انخفاض المعامل مع التأثيرات المحددة يراقب مزايا الدولة لاسيما فيما إذا أقرت في أي وقت ضريبة قيمة مضافة أم لم تقر، وهكذا تم تعيين معامل ضريبة القيمة المضافة فقط تبعا للتغيرات الزمنية عندما يستجيب اقتصاد مع إدخال ضريبة القيمة المضافة. وعلى الأرجح أن أي تباطؤ في تجاوب الصادرات والواردات بالنسبة لإقرار ضريبة القيمة المضافة يتجلى بأثر منحدر في مقدار التأثير المقدر لضرائب القيمة المضافة على التجارة الدولية.
2- التأثيرات المحددة تزيل أثر المتغيرات المهملة (مثل الاعتبارات الاقتصادية والسياسية) والتي تم ربطها بكل من الانفتاح الاقتصادي وبالقرارات لاستخدام ضرائب القيمة المضافة .حيث بينت الاختبارات الأخرى مثل دراسة متغير نسبة ضريبة القيمة المضافة من الإيراد الضريبي الإجمالي بدلا من متغير ضريبة القيمة المضافة الوهمي تم الحصول على نفس النتائج السابقة عند استخدام المتغير الوهمي لضريبة القيمة المضافة.

أما بالنسبة للصادرات وقياس تراجعات التصدير في هذه المرحلة بالنسبة للفترة الزمنية 1950-2000 تكون النتائج هي نفسها فعند استخدام المتغير الوهمي لضريبة القيمة المضافة في قياس التراجع تكون النتيجة ان استخدام ضريبة القيمة المضافة مرتبط بصادرات مخفضة. وعند قياس كافة التراجعات نصل إلى نفس النتيجة وهي أن الاعتماد الأكبر على ضرائب القيمة المضافة يملك تأثير معنوي وسلبي على الصادرات ويكون التأثير هو الأقوى في الدول ذات الدخل المنخفض.

وإذا أردنا تخصيص الدراسة على الدول ذات الدخل العالي فتكون النتيجة أن الاعتماد على ضريبة القيمة المضافة يملك تأثير مقدر إيجابي على الانفتاح الاقتصادي وذلك عندما تم تضمين التأثيرات الثابتة، حيث يملك عدد كبير من المتغيرات الاقتصادية والسياسية إمكانية التأثير على نماذج التجارة الدولية، مما يجعل من المستحيل مراقبة كافة تأثيراتها أثناء تقدير أثر ضرائب القيمة المضافة، وبما أن التعرفات الجمركية تؤثر بوضوح على المحفزات بالنسبة للتصدير والاستيراد وتشارك ضرائب القيمة المضافة بعضاً من مزاياها وجدت الدراسة أن التأثير المقدر لضريبة القيمة المضافة لا تختلف وفقاً للإحصاءات عن الصفر في التفاصيل المتضمنة التأثيرات الثابتة للبلد ومتوسط معدلات التعرفة الجمركية، حيث تضعف المعدلات الأعلى للتعرفة الجمركية الانفتاح في كافة التفاصيل وتقلل الصادرات في كافة التفاصيل باستثناء تلك التي تتضمن التأثيرات الثابتة للبلد والتي تملك فيها التعرفة الجمركية رابطة إيجابية على نحو دقيق مع الصادرات، والنتيجة أن مقدار تأثيرات التعرفة الجمركية المقدرة متوافق بشكل عام مع مقدار تأثير ضريبة القيمة المضافة المقدرة.

3- النمط الثالث: فيما يتعلق بتأثير ضريبة القيمة المضافة على التجارة تبعا للشركات الأمريكية متعددة القوميات، تظهر النتائج على ان الشركات الفرعية المؤسسة في دول ذات معدلات ضريبة قيمة مضافة عالية تقوم بتصدير أقل من الشركات الفرعية الأخرى والمقاسة هنا كأجزاء من إجمالي المنتجات، هذا وتفيد دراسة التراجعات أن استجابة الشركات الفرعية الأجنبية للشركات الأمريكية لضرائب القيمة المضافة يكون بالطريقة ذاتها التي تفعلها الشركات المحلية عن طريق تقليل الصادرات والواردات.

وفي النهاية قضية أن ضرائب القيمة المضافة تساعد الصادرات بحسم ضرائب عند الحدود ليس لديها أساس تجريبي، كما تسمح الحكومات التي تتوقع إدخال أو توسع استخدام ضريبة القيمة المضافة ضمن صلاحياتها بمواجهة كافة هذه القضايا، وتؤمن النظرية الاقتصادية بفكرة أن ضرائب القيمة المضافة على أساس التخصيص لا تؤثر بالتجارة مؤمنة بأن العلاقة التجريبية بين استخدام ضريبة القيمة المضافة وأداء التصدير والاستيراد هو نادر في حال تم تحليلها في أي وقت حيث أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يختلف عن نظرية ضريبة القيمة المضافة، ويكون لإصلاح إدارة ضريبة القيمة المضافة تأثيرات مفيدة محتملة في الدول حول العالم.

رابعاً – واقع التجارة الخارجية في سورية والتأثير المحتمل لضريبة القيمة المضافة:

اتسمت السياسة التجارية في سورية منذ الخمسينات باتجاه الدولة إلى التدخل في التجارة الخارجية مع اختلاف مدى وشكل هذا التدخل في الفترات المختلفة تبعا للظروف الاقتصادية والسياسية التي مرت بها سورية منذ الاستقلال وحتى نهاية القرن العشرين وبدء الألفية الثالثة، وقد هدفت السياسة التجارية السورية إلى تنظيم شؤون الاستيراد والتصدير، حيث أخضعت الاستيراد إلى التراخيص وشجعت استيراد المنتجات التي تحتاجها البلاد لاسيما المواد الأولية والآلات اللازمة للزراعة والصناعة ومنعت استيراد المنتجات الصناعية الأجنبية التي ينتج ما يماثلها محلياً، وشجعت تصدير مجموعة من المنتجات الزراعية إلى الخارج ومن أهمها القطن.

هذا وتبلغ قيمة الصادرات السورية لعام 2009 مبلغ /503120/ مليون ليرة سورية، وتبلغ قيمة الواردات لعام 2009 مبلغ /711083/ مليون ليرة سورية[197]. و في عام 2010 بلغت قيمة الصادرات /569064/ مليون ل س و الواردات مبلغ /812209/ ل س .

ومن المعروف أنه وفقا لضريبة القيمة المضافة فإن تأثير هذه الضريبة على الصادرات في حكم المعدوم في حالة إلغاء الضريبة على السلع والمنتجات المصدرة (في سورية الصادرات معفية من الضرائب بموجب المرسوم التشريعي رقم 15 لعام 2001). وهي تفرض على أساس مبدأ التخصيص – أي خضوع – السلع المخصصة للاستهلاك المحلي فقط للضريبة وإعفاء السلع المخصصة للتصدير. إن إخضاع الصادرات السورية في المستقبل لسعر الصفر سيكون من أفضل مميزات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، فهو يحقق ميزة تنافسية لمنتجات الدول المصدرة خاصة في ظل اتفاقية الجات (gatt) وغيرها من الاتفاقيات الثنائية التي عقدتها سورية مع بقية الدول العربية والعديد من دول العالم. والضريبة على القيمة المضافة قد تزيل وتنهي بعض التشوهات القائمة في نظام الضريبة الحالي في سورية. ما يستدعي: التصدي إلى الصعوبات التي قد تظهر من خلال تطبيق نص المشروع المقترح لهذا القانون وخاصة فيما يتعلق: بالإدارة المالية ومراقبة إجراءات تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة ونظام تطبيقه.

و كما رأينا إن الضريبة على القيمة المضافة يتم فرضها في بلد الاستيراد وردها في بلد التصدير ، و يرى بعض الباحثين أن هناك احتمال حدوث بعض التشوهات في التجارة الخارجية في ظل تطبيق هذه الضريبة في الدول التي يعفى فيها بعض السلع و الخدمات ، فعند تصدير سلع معفاة لا يستطيع الموردون استرداد الضريبة السابق سدادها على توريداتهم (أحياناً)، وإذا استخدمت هذه السلع والخدمات في إنتاج سلع أو

[197] - التقرير السنوي الخامس للاستثمار لعام 2010 .

خدمات خاضعة للضريبة فهذه الأنشطة عندئذ يمكنها رغم ذلك أن تسترد الضريبة على القيمة المضافة في مكان التصدير ولكن: لا يتضمن ذلك المبلغ الضريبة على القيمة المضافة التي سبق أن دفعها النشاط المعفى وقد يسوء الوضع النهائي للمصدرين، والنتائج تتوقف عندئذ على حركة أسعار الصرف (فقد تنخفض قيمتها) نتيجة لزيادة المشتريات من الصادرات استجابة للتغير في الأسعار وكرد فعل من المصدرين تجاه التغير في أسعار المنتج وأخيراً كرد فعل للمستهلكين المحليين تجاه التغيرات النسبية في الأسعار لمصلحة السلع المستوردة. والأدلة الموجودة في كل من جمهورية ألمانيا الفيدرالية وكوريا تشير إلى أنه ربما تكون الحكومة قد قامت بتعويض المصدرين بشكل غير كاف في ظل الضرائب التراكمية القديمة، وبذلك فإن عائد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة هو التخلص من محتوى الضرائب التراكمية على السلعة وذلك المحتوى يختلف من منتج لآخر حسب درجة التخصص ودرجة التصنيع. ومقدار استفادة التجارة من التحول للضريبة على القيمة المضافة يعتمد على الآتي:

1- رد الفعل الايجابي للمنتجين تجاه التغير الذي يحدث في نسبة أسعار إنتاج الصادرات نسبة إلى أسعار إنتاج السلع المحلية.
2- نوعية استجابة مستهلك السلعة المصدرة للتغير في السعر.
3- الاستجابة السلبية للمستهلك المحلي فيما يتعلق بسعر السوق للواردات مقارنة بسعر السوق للسلع المنتجة محلياً.

من المقرر في سورية و كما أسلفنا سابقا أنه سيتم إلغاء بعض الضرائب و الرسوم (و هي مصنفة في النظام الضريبي السوري على أنها ضرائب غير مباشرة) استعرضناها سابقا و أوردنا أيضا أنه ينظر في سورية إلى رسم الإنفاق الاستهلاكي على أنه ضريبة مبيعات ، و هذا يعني انه من المقرر أن سورية ستدخل ضريبة القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات لديها (رسم الإنفاق الاستهلاكي) و من المعروف أن ضرائب المبيعات على مستوى التجزئة و كذا معظم الضرائب أحادية المرحلة سواء على مستوى تاجر الجملة أو المنتج الصناعي لا تطبق على الصادرات إلا أنها تسبب زيادة تراكمية في أسعار الصادرات[198] . و عليه فإن إحلال هذه الضريبة محل تلك الضرائب لن يغير من الوضع الضريبي بالنسبة للصادرات ، و لكن في ظل الضريبة على القيمة المضافة تخضع الصادرات لسعر الصفر فلا يدفع المصدر ضريبة على المخرجات و يحصل من مصلحة الضرائب على القيمة المضافة على ما سبق له سداده من ضريبة على المدخلات ، و لقد دلت تجارب الدول أن الأنظمة التي تعفي أو تخضع لسعر الصفر قطاعات هامة في الاقتصاد و خاصة الغذاء و الإسكان و الكثير من الخدمات الشخصية مما يعني رفع أسعار المنتجات غير الاستهلاكية نسبيا عن المنتجات الاستهلاكية و يعني ذلك انخفاض كلا من الصادرات و الواردات و يكون الأثر المحتمل لإدخال الضريبة على القيمة المضافة هو حدوث انخفاض تدريجي في الصادرات[199] .

و بصفة عامة فإن هناك تأثير طفيف تحدثه الضريبة على القيمة المضافة على قطاع التجارة الخارجية فالمستورد يدفع الضريبة عند دخول السلعة للبلاد و تدخل الضريبة على الخزانة العامة بدون فوائد حتى يتحقق البيع المحلي أو تستخدم السلع المستوردة في الإنتاج لإجراء الخصم المتعارف عليه و ذلك يمثل

---

[198] - Alan A. Tait , Value Added Tax International....... , p223 .
[199]- Alan A. Tait , Value Added Tax International...... ,p224.

عبئا على المستورد[200] . و بالنسبة لأثر الضريبة على الصادرات فلم يكن هناك أثر واضح في بعض البلدان مثل إيطاليا و السويد و المملكة المتحدة بينما زادت الصادرات في ألمانيا عند بدء تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لأسباب لا تعود للضريبة فقد تزامن تطبيقها مع تغير الطلب المحلي و ارتفاع الإنتاجية و ما يصاحبها من انخفاض تكلفة الأجر علاوة على ذلك فإن السياسة الجمركية هي التي تقود التجارة الخارجية و ليست الضريبة على القيمة المضافة حيث أن أساس تطبيق الضريبة هو أن تكون سيادية بمعنى خضوع السلع و الخدمات المحلية و المستوردة لذات فئة الضريبة [201].

و بالتالي فإن التأثير النهائي للضريبة على القيمة المضافة على التجارة يتوقف على الظروف الاقتصادية لكل بلد و قد يختلف أثر الضريبة على التجارة من قطاع إلى آخر و بصفة عامة لن تتأثر التجارة تأثرا كبيرا بسبب إدخال الضريبة على القيمة المضافة .

[200] - جورج أوغريه ، الضريبة على القيمة المضافة ، ترجمة كامل مجيد سعادة ، مرجع سابق ص 43 .
[201] - السيد ، خالد عبد العليم ، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية ، مرجع سابق ص 300 .

المبحث الخامس: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الاستثمار:

لقد تطورت أهداف الضريبة عبر العصور، مع تطور المجتمعات حيث ارتبطت طرق وأساليب فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد والتنظيم الاجتماعي، وكذلك بطبيعة الخدمات المقدمة من طرف الدولة. فمن مجرد ضريبة لتمويل الإنفاق العام إلى أداة تساهم في معالجة الأزمات الاجتماعية والسياسية والتأثير على الأوضاع الاقتصادية، وذلك من خلال الإعفاءات والتخفيضات الضريبية التي تقدمها الدولة للأنشطة الاقتصادية، خاصة ما يتعلق منها بالاستثمارات باعتبارها محرك التنمية الاقتصادية. ويلعب الاستثمار دوراً أساسياً في الحياة الاقتصادية باعتباره عاملاً محدداً في النمو الاقتصادي وتطوير الإنتاجية، ويؤلف عنصراً ديناميكياً فعالاً في الدخل القومي. حيث أن حجمه وتوزعه يبين اتجاه النمو أو تقلصه، وعلاقة ذلك بالتراكم الرأسمالي والمخزون والعمالة والدخل . و الاستثمار هو الإضافة إلى رصيد المجتمع من رأس المال كتشييد مباني سكنية جديدة، مصانع جديدة، آلات جديدة، فضلا على أنه إضافة إلى المخزون من المواد الأولية والسلع التامة الصنع أو نصف المصنعة .فالاستثمار هو الإضافات إلى المخزون فضلاً على رأس المال[202]".

وعرف الاستثمار بأنه: "التخلي عن استخدام أموال حالية، ولفترة زمنية معينة، من أجل الحصول على مزيد من التدفقات النقدية في المستقبل تكون بمثابة تعويض عن القيمة الحالية للأموال المستثمرة، وكذلك تعويض عن الانخفاض المتوقع في القوة الشرائية للأموال المستثمرة بسبب التضخم، مع إمكانية الحصول على عائد معقول مقابل تحمل عنصر المخاطرة "[203]

وهناك عدة أنواع للاستثمار هي الاستثمار الفردي واستثمار شركات واستثمار حكومي وهناك استثمار محلي واستثمار أجنبي (مباشر وغير مباشر)، وتعتبر الضرائب وسعر الفائدة من أهم محددات الاستثمار، حيث تعد الضرائب من أهم بنود التكاليف المؤثرة على الاستثمار، والملاحظ أن أغلبية الدول، خاصة النامية منها، تعتمد في تمويل استثماراتها على فرض الضرائب وذلك من خلال سياستها الضريبية المتبعة، عن طريق الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة بهدف تنمية الاستثمارات وتشجيع مجالات استثمارية معينة والحد من مجالات أخرى.كما تعتبر الضرائب أيضا من أهم معوقات الاستثمار حيث ان فرض الضرائب العالية وتعددها والازدواج الضريبي وعدم وضوح القوانين تعيق عملية الاستثمار

أولاً: العلاقة بين الضرائب والاستثمار:

للضرائب دورا هاما في تهيئته البيئة الاقتصادية المشجعة على الاستثمار، من خلال التأثير على كل من:

- معدل الأرباح: إن للضرائب تأثيرا هاما على معدلات الأرباح، فيزيد الميل للاستثمار كلما زادت فرص الحصول على الأرباح، ويكمن التأثير السلبي للضرائب على الأرباح بتخفيض معدلاتها، مما يؤدي إلى خفض الاستثمارات، ويظهر هذا الأثر جليا بالنسبة للاستثمارات الحديثة، حيث تحول الضريبة دون استخدام أكثر الأساليب الفنية حداثة

---

[202] - بكري كامل :مبادئ الاقتصاد، الدار الجامعية، بيروت1987، ص 259.

[203] - محمد عبد الفتاح الصيرفي :دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2002 ، ص 21 .

- معدل رأس المال: إن من بين أهم المشاكل التي تواجه الاستثمار في الدول النامية هو ضعف وعدم كمال أسواق رأس المال بها والقصور في الوسائط المالية التي تحول الأموال من المدخرين إلى المستثمرين ولذا فإن فرض الدخل على المشروعات يؤثر سلباً على معدل تكوين رأس المال بها[204].

فزيادة الضرائب على الاستهلاك مثلا يؤدي إلى زيادة معدل المدخرات وبالتالي زيادة معدل تكوين رأس المال ومن ثم مضاعفة الاستثمار وعلى العكس ففرض الضرائب التصاعدية على التملك مثلا يؤدي إلى تخفيض معدل المدخرات وبالتالي يقلل من معدل تكوين رأس المال.

- على السلع النهائية: تؤثر الضرائب على السلع النهائية بدورها في الرغبة في الاستثمار في تلك السلع مقارنة بغيرها، حيث يحاول رجال الأعمال الابتعاد عن السلع ذات العبء الضريبي الأكبر إلى السلع الأخرى الأقل عبئا.

ما يمكن استخلاصه هو أن الضرائب تشكل عبئا على المستثمرين، فزيادتها (خاصة المباشرة منها) تؤدي إلى كبح الاستثمارات، وتخفيضها، والإعفاء منها يقلل من تكلفة الاستثمارات، وبالتالي زيادة انتشارها.

لذا فيمكن اعتبار الإعفاء أو التخفيض من الضرائب والرسوم أحد أهم مغريات الاستثمار سواء الداخلية منها أو الخارجية. ويبقى للضريبة دور مزدوج، حيث يمكن أن تكون كرادع للاستثمار من خلال المغالاة في الأعباء الضريبية أو الازدواج الضريبي، كما يمكن أن تكون محفز له، وذلك عن طريق تأثيرها على كل من معدل الأرباح والتكاليف وعلى المدخرات وبالتالي على تكوين رأس المال الضروري للاستثمار وبهذا تساهم الضريبة في تحقيق النمو الاقتصادي والتوازن القطاعي أو الجهوي والتخفيف من حدة البطالة إلى غير ذلك من الأهداف.

ثانياً: الضريبة على القيمة المضافة والاستثمار:

ولدت الضريبة على القيمة المضافة من الهموم الاقتصادية وكان من أولى أهدافها تشجيع الاستثمارات بالإضافة إلى تطوير الصادرات.

وتاريخياً إذا عدنا إلى الضريبة الفرنسية نجد أنها نشأت في الأساس لغايات اقتصادية، من اجل إلغاء الصفة التمييزية للرسوم على الإنتاج أمام الاستثمارات، حيث انه في ظل نظام للرسوم على الإنتاج فان الاستثمارات باتت تخضع مرتين للرسوم، الأولى عند شراء الاستثمار والثانية عند بيع المنتجات المصنوعة من هذا الاستثمار، ومن هذه الزاوية فان إلغاء الرسوم المضاعفة قد خلقت حافزا لتشجيع الاستثمار ويزيد التشجيع على الاستثمار كلما زاد اعتمادنا في موضوع الضريبة على إجراء الحسومات الفردية على الضريبة التي كان تحملها الاستثمار في مرحلة الشراء وليس على حسومات تجري طوال مدة استهلاكها[205].

وفي دراسة أعدت لمناقشة تأثير إقرار ضريبة القيمة المضافة على مستوى الادخار والاستثمار لدولة ما في إطار إحلال ضريبة قيمة مضافة محل مصدر ضريبي رئيسي آخر، مثل ضرائب الشركات أو ضرائب الدخل الخاصة أو الضرائب الأخرى غير المباشرة على الاستهلاك تتنبأ النظرية الاقتصادية أنه قد يحفز إحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضرائب الدخل الادخار والاستثمار، نظراً لأن ضرائب الدخل ترهق المردود بالنسبة للمدخرات، فهي تلائم الاستهلاك الحالي أكثر من الادخار المستخدم لتمويل الاستهلاك المستقبلي.

---

[204] - د مرسي سيد حجازي :النظم الضريبية –بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2001،ص 29.

[205] - جورج أوغريه ، الضريبة على القيمة المضافة ، مرجع سابق ، ص 50 .

ونظراً لأنه قد يتم استخدام ضريبة القيمة المضافة بالدرجة الأولى للإحلال محل الضرائب غير المباشرة الحالية، مثل ضرائب مبيعات التصنيع أو ضرائب جملة المبيعات يستنتج علماء الاقتصاد بالعموم أن لدى هذا الإحلال تأثير ضئيل على إجمالي مستوى الادخار والاستثمار. ولكن عندما تحل هذه الضريبة محل ضرائب الاستهلاك التي تطبق على مشتريات الاستثمار الرئيسي التجاري وتزيلها فمن المتوقع زيادة مستوى الادخار والاستثمار. وكمثال على ذلك في كندا كان هناك تأثير إيجابي على الادخار والاستثمار نتج من خلال إحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضرائب المبيعات الإقليمية حيث أن هذا الإحلال زاد الاستثمار الرئيسي في المقاطعات بمعدل 12% في السنوات التالية لتنسيق الضرائب الإقليمية والاتحادية لعام 2007 . إلا أنه حدث الاستثمار الأعلى من الإحلال من إزالة الضرائب العالية نسبيا عن رؤوس المال بموجب ضريبة المبيعات الحالية وبذلك لا تفرض ضريبة القيمة المضافة على مشتريات الدخل التجارية ولاسيما رأس المال[206].

ومن ناحية أخرى تشير الدراسات أن لمعدلات ضريبة القيمة المضافة تأثير على استقطاب وتوجيه الاستثمارات الأجنبية ولتوضيح ذلك نقدم شرحا عن تجربة الصين في هذا المجال[207]:

لقد قامت الصين خلال السنوات العشرين الماضية بإجراء إصلاحات اقتصادية متعددة ساهمت بشكل رئيسي في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر. وخلال انتقاء مواقع استثمار في الصين، قام المستثمرون الأجانب باختبار عوامل عديدة كان للضريبة عاملا هاما فيها، حيث أن دراسة الفئات والمعدلات الضريبية تعتبر من العوامل الهامة جدا التي تبين مدى استعداد المستثمرين الأجانب لاختيار مواقع خاصة لاستثماراتهم ضمن البلد.

ومنذ عام 1994 قامت الصين بإصلاح نظامها الضريبي الصناعي والتجاري وأسست نظاما جديدا مكون من ثلاث مستويات هي ضرائب مركزية وضرائب محلية وضرائب مركزية محلية وبموجب هذا النظام أصبح هناك خمسة عشر ضريبة قابلة للتطبيق على الاستثمار الأجنبي المباشر، ومن بين هذه الضرائب كان لضريبة القيمة المضافة دور كبير في انتقاء المستثمرين الأجانب للمواقع سواء في المقاطعات أو المدن أو المناطق.

نتيجة السياسات الاقتصادية التي اتبعتها الصين وافقت في نهاية عام 2006 على إقامة أكثر من 590000 مشروع أجنبي مستثمر مع استثمارات أجنبية مفيدة بقيمة 685.4 بيليون دولار أمريكي، وفي عام 2005 بلغ عدد المشاريع الأجنبية المستثمرة التي تم تأسيسها حديثاً 44.019 أي زيادة بنسبة 0.81% عن عام 2004 وكان الاستثمار الأجنبي بقيمة 189.065 بيليون دولار أمريكي أي بزيادة 23.19% عن عام 2004. وهذه النسب تتطور سنة بعد أخرى. هذا وقد قسمت الصين توزع الاستثمارات إلى مناطق متفرقة كل منطقة لها مميزاتها في جذب الاستثمارات إليها.

---

206 - Drs. Robert Carroll, Robert Cline, and Tom Neubig Ernst &Young LLP And Drs. John Diamond and George Zodrow Tax Policy Advisers LLC and Baker Institute for Public Policy and Economics Department, Rice University - / The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax Prepared for the National Retail Federation / -Ernst & Young - October 2010.p 57 .

207- Jr-tsung Huang , Shih-tsung Li - China's VAT on Foreign Enterprises and Its Impact on Attracting Investments by Local Governments . Prospect Journal No.2 , April 2000 .

وبالحديث عن معدلات ضريبة القيمة المضافة ودورها في جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة تبعا للمنطقة، فلقد تم فرض ضريبة القيمة المضافة في الصين على الأشخاص الذين ينتجون الأرباح، ويكون من يدفع ضريبة القيمة المضافة هو الكيان أو الشخص الذي يقوم بمبيع أو تأمين خدمات معالجة تصنيعية أو إصلاح وإبدال أو القيام باستيراد في منطقة في الصين، وأما مجال الضريبة فهو مبيعات السلع وتوفير معالجة تصنيعية وإصلاحات وخدمات الإبدال واستيراد البضائع، وتكون المشاريع التي تدفع الضرائب مشاريع صناعية وتجارية ومستوردين ومشاريع مستخدمة في المعالجة التصنيعية والإصلاح والإبدال وهناك ثلاث مجموعات لمعدلات ضريبة القيمة المضافة وهي: معدل أساسي 17%، ومعدل مخفض 13%، والمعدل الصفري. أما أساس الضريبة فهو دخل دافع الضريبة من بيع سلعة أو تأمين خدمات خاضعة للضريبة، أما أساس الضريبة للسلع المستوردة فهو إجمالي الحصص المشروطة الخاضعة للضريبة، وفيما يتعلق بتشكيل ضريبة القيمة المضافة فالقيمة المضافة الخاضعة للضريبة هي دخل المبيعات ناقص تكاليف المواد الخام والمواد الإضافية والطاقة والوقود ووسائل أخرى تمد الإنتاج وينبغي ألا يتم حسم المدخلات الرأسمالية مثل الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة، بل يمكن تضمينها في أساس الضريبة.

لقد وجدت الدراسات أن معدلات ضريبة القيمة المضافة لديها تأثير لا ريب فيه على اختيار الموقع تبعا للمستثمرين الأجانب، مع العلم أن المبلغ الإجمالي لضريبة القيمة المضافة لن يتم تحويله إلى المستهلكين والمستخدمين في نهاية المطاف أثناء عملية تجارية بالكامل وفي الوقت ذاته، وعلاوة على ذلك ستضاف الزيادة في ضريبة القيمة المضافة إلى تكاليف العملية وستكون سلبية بالنسبة للعملية التجارية وللتوسع ولذلك ستصبح عاملا هاما يؤثر على اختيار الموقع بالنسبة للمستثمرين الأجانب، ولقد وزعت الصين معدلات ضريبة القيمة المضافة بحيث كانت أقل في المنطقة التي انفتحت بشكل أوسع مع منافسة قوية والمزيد من الاستثمار الأجنبي المباشر، أو في منطقة ذات انفتاح متأخر وتنمية اقتصادية ضعيفة وشروط استثمارية وتدخل أقل للمستثمرين الأجانب.

وكنتيجة للبحث فإن المناطق ذات معدلات ضريبة القيمة المضافة الأقل تصنف تبعا للأفضل في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر. ووفقا لهذه النتيجة تم إعداد دراسة لمعرفة فيما إذا كانت معدلات ضريبة القيمة المضافة الأقل ستؤدي إلى قبول أفضل للاستثمار من قبل المستثمرين الأجانب وتم الأخذ بعين الاعتبار كافة العوامل المؤثرة الأخرى إضافة إلى معدلات الضريبة مثل البنية الصناعية – الفعالية الحكومية – متوسط أجور العمل – الطرقات لكل كيلو متر مربع – الاستثمار الأجنبي المباشر المتراكم – حصة الواردات والصادرات في إجمالي الناتج المحلي – الاتجاه الزمني. بعد اتخاذ كافة هذه المتغيرات واستخدام الطرق الحسابية (طريقة المربعات الصغرى) تم الوصول إلى نتيجة مفادها أنه عندما تكون معدلات ضريبة القيمة المضافة على المشاريع الأجنبية المستثمرة أقل في منطقة واحدة، سيكون لدى المستثمرين الأجانب تكاليف أقل للعملية وإيراد أكبر، ووفقاً لذلك يرى البحث أن معدلات ضريبة القيمة المضافة في مكان ما لها تأثير سلبي على الاستثمار الأجنبي المباشر، أي في حال كان لمنطقة ما معدلات ضريبة قيمة مضافة أقل مع بقاء الأشياء الأخرى على حالها، فإنه أكثر أهمية بالنسبة للمستثمرين الأجانب، ويمكن أن يشهد المكان استثمار أجنبي مباشر أكثر.

وبتطبيق هذه الطريقة على الصين لاختبار العلاقة بين معدلات ضريبة القيمة المضافة المحلية والاستثمار الأجنبي ودرجة تأثير معدلات هذه الضريبة على الاستثمار الأجنبي تبعا للمنطقة والتي قسمت في الصين إلى مناطق شرقية ووسطى وغربية، تم إجراء دراسة خاصة طبقت طريقة المربعات الصغرى واستخدمت

اختبارات جديدة إضافية لمراعاة الدقة والفعالية (اختبارات تجانس التباين – تعددية النسق الواحد) وكانت النتيجة الدقيقة والفعالة بعد الاختبارات كمايلي:

عند اخذ المواقع بعين الاعتبار في المنطقة الغربية قد يعتبر المستثمرون الأجانب معدلات ضريبة القيمة المضافة المحلية عاملا هاما في اتخاذ قرار بما ان ظروف الاستثمار الأخرى رديئة نسبيا حيث يعلق المستثمرون الأجانب أهمية أكبر على ضريبة القيمة المضافة تماماً لتقليل التكاليف وبالتالي هناك نتيجة واحدة هي اعتبار ضريبة القيمة المضافة محدد هام للمستثمرين الأجانب عند الأخذ بعين الاعتبار المنطقة الغربية، هذا يعني انه عندما تكون معدلات ضريبة القيمة المضافة في المنطقة الغربية من الصين امتيازيه أكثر من المناطق الوسطى والشرقية يفكر المستثمرون الأجانب بتوظيف النقود هناك، ولكن ليست معدلات ضريبة القيمة المضافة هذه من الاعتبارات الأولى للمستثمرين الأجانب في المناطق الشرقية والوسطى نظرا لما تتمتع به هاتين المنطقتين من ميزات جاذبة أهم من معدلات الضريبة.

يبين استعراض التجربة الصينية كيف استطاعت الصين الاعتماد على معدلات ضريبة القيمة المضافة لديها لجذب الاستثمارات إلى المنطقة الغربية التي تعاني من العديد من المساوئ، حيث كان معدل الضريبة هو العامل الأكثر جذبا للاستثمار في هذه المنطقة.

أما بالنسبة للاستثمار في سورية نجد أن سورية قد اهتمت بالاستثمار بشكل كبير، فأنشأت هيئة عامة للاستثمار في سورية ومجلس أعلى للاستثمار، وقامت باتخاذ الكثير من الإجراءات لتشجيع الاستثمار من خلال القوانين والتشريعات والمواقع وتوفير البيئة الاستثمارية المناسبة، ولعل أهم ما يميز الاستثمار في سورية هو الكم الكبير جدا من الإعفاءات والحوافز الضريبية التي قدمت في سبيل زيادة الاستثمار وجذبه.

وبالتالي فإن ضريبة القيمة المضافة المحتمل تطبيقها في سورية و التي سوف تحل محل رسم الإنفاق الاستهلاكي و غيره من الضرائب غير المباشرة و التي هي من نوع الاستهلاك سيتوقف تأثيرها على الاستثمار على مدى و حجم تأثيرها على الاستهلاك ، و باعتبارها ضريبة على الاستهلاك فهي ستؤدي إلى زيادة الأسعار خصوصا بالنسبة للسلع الخاضعة للضريبة و بالتالي انخفاض الإنفاق الاستهلاكي ، إلا أن هذه الضريبة تخفض أسعار الاستثمارات و مخزون المؤسسات من السلع نتيجة مبدأ الحسم لذلك فإن تأثير هذه الضريبة سيكون ضئيلا على مستوى الادخار و الاستثمار في سورية و سيكون لعوامل اقتصادية أخرى دور في التأثير على الادخار و الاستثمار أكثر من الضريبة على القيمة المضافة . و يلعب تصميم هذه الضريبة دورا كبيرا مما يعني ضرورة الاستفادة من الدراسات العلمية التي قامت بها الدول الأخرى، وبالتالي تصميم الضريبة وخصوصاً معدلاتها بما يشكل عاملاً جاذباً للاستثمار. و إن من شأن استعراض تفاصيل التجربة الصينية و تجارب بعض البلدان الأخرى أن يرسم صورة واضحة لما سيكون عليه الأثر في سورية إذا ما أحسن تطبيق و تصميم هذه الضريبة وترى الباحثة أن من شأن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أن يشجع على الاستثمار خصوصا إذا ما تم تحديد معدلات الضريبة بشكل جيد يسمح بان تكون آثارها على الاستهلاك و الادخار و من ثم الاستثمار إيجابية مع مراعاة توزيع المعدلات بين المناطق و إعادة دراسة الإعفاءات و تخفيضها وربطها فقط بالنواحي الاجتماعية.

المبحث السادس: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على القطاعات الاقتصادية المختلفة:

يتم دراسة ضريبة القيمة المضافة عموماً على أنها تغيير للأحسن مقارنة بأنظمة الضريبة غير الفعالة والتي تم استبدالها بغية الإصلاح الضريبي والحصول على موارد إضافية. وقد اتفقت الكثير من الدراسات انه قبل فرض الضريبة على القيمة المضافة يجب دراسة وضع الاقتصاد بشكل عام من حيث ضعف الاقتصاد وانكماشه، لتحديد التوقيت الأنسب لإدخال هذه الضريبة وذلك منعا لأن تثير آثارها السلبية المزيد من المشاكل الاقتصادية وتجعل الانتعاش أكثر صعوبة. علما أنه لكي تضمن أي حكومة ترغب بإدخال نظام ضريبة القيمة المضافة، بقاء هذه الضريبة وتأثيراتها المفيدة تحتاج لمعرفة تأثيرها الاقتصادي الشامل على الأسعار والإنتاج والدخل والاستهلاك، نظراً لاحتمال أنها يمكن أن تجعل المستهلكين يخفضون من استهلاك سلع معينة وتتأثر بذلك إنتاجية اليد العاملة.

إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في أي بلد يفرض نوعين من القطاعات وهي:

- قطاعات قابلة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة.
- قطاعات تواجه صعوبة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة، و يطلق عليها الأنظمة الضريبية الخاصة .

أولاً – القطاعات القابلة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة:

إن دراسة العمليات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة والأشخاص الخاضعون أيضاً لها يبين لنا أن تطبيق هذه الضريبة يمكن أن يسري على جميع القطاعات الاقتصادية في أي بلد من البلدان، إلا أن كل بلد من هذه البلدان ووفقا للقواعد العامة لأنظمة الضريبة على القيمة المضافة يفرض هذه الضريبة بقواعد ومعدلات تتناسب مع أهمية كل قطاع في هذا البلد ووفقاً للدراسات الاقتصادية الشاملة لها، لذلك يكون هناك في نفس القطاع ما هو مطبق عليه الضريبة أو معفى أو يملك حق الحسم وفق معالجات معينة تفرضها كل دولة بما يتناسب مع أهمية كل قطاع فيها.

وقد وجدنا سابقا أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على السلع والخدمات المنَتجة محلياً وتشمل النشاطات التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعون للضريبة كما تُفرض على السلع والخدمات المستوردة سواء أكانت خاضعة للضريبة في بلدها الأصلي أم غير ذلك وتختلف تفاصيل تطبيق هذه الضريبة و/أو الإعفاء منها بين دولة وأخرى ومن نشاط إلى آخر، هذا يعني أن هذه الضريبة تشمل كافة القطاعات الاقتصادية في الدولة مثل قطاع التجارة الداخلية والخارجية وقطاع الصناعة والخدمات والزراعة والبناء والطاقة، إلا أن بعض هذه القطاعات يواجه صعوبات أثناء التطبيق و بعضها بحكم طبيعته يحتاج إلى آلية خاصة لتكليفه بالضريبة .

و الضريبة على القيمة المضافة تطبق على مرحلة الإنتاج وتجارة الجملة وتجارة التجزئة، ولقد دلت الدراسات أن تأثيرها على الصناعة المحلية سيكون كبيراً، فمن المعلوم أن أصحاب المصانع المحلية يدفعون حالياً رسوماً جمركية على استيرادهم من المواد الأولية بنسب معينة وأن ضريبة القيمة المضافة تختلف في طريقة احتسابها عن الرسوم الجمركية حيث تشمل هذه الضريبة كافة مراحل العملية التصنيعية بدءاً من استيراد المواد الأولية، مروراً بالتصنيع وانتهاء بطرح السلع في الأسواق المحلية وبالتالي فإن نسبة الضريبة الفعلية

قد تتعدى ذلك، وكذلك ستشمل الضريبة مجموعة واسعة من السلع والخدمات في الاقتصاد الوطني. وبالتالي فمن المرجح أن ترتفع تكاليف الإنتاج المحلي ما سيجعل أثرها يطال المستهلك وبالتالي تقل قدرة المنتج المحلي على المنافسة أمام غيره. مما قد يفضي إلى إغراق الأسواق المحلية بالسلع المصنعة ذات الميزة التنافسية العالمية، كالصينية والهندية مثلاً، والتي تمتاز بالجودة نوعاً ما إضافة إلى انخفاض أسعارها. وسيؤثر ذلك سلباً في حوافز الاستثمار في القطاع الصناعي. لذلك على الجهات المسؤولة أن تراعي مسألة إعفاء بعض السلع الأساسية والمواد الأولية الداخلة في الصناعات المحلية التي من شأنها أن تدعم الحياة الاقتصادية والقطاع الصناعي الذي يتوجب أن نعمل لإدخاله في صلب الحياة الاقتصادية بشكل أكبر كونه أحد أهم القطاعات الاقتصادية في أي دولة، ولا يكون ذلك إلا بتخفيف الأعباء عن هذا القطاع لا بزيادة الضرائب.

ولا بد من ضرورة توخي الحيطة والحذر لدعم وحماية الصناعة الوطنية، وإعادة النظر في هيكل السلع والخدمات المشمولة في ضريبة القيمة المضافة بحيث نجنب بعض الصناعات المحلية على الأقل تلك التي تحتاج أساساً إلى دعم وحماية ورعاية خاصة، مع جواز فرضها على الصناعات التي تقدم الكماليات والسلع الفارهة، هذا بالإضافة إلى التشاور وتدارس هذه الضريبة من قبل الجهات المسؤولة عن فرض الضريبة مع الجهات والدوائر الاقتصادية وغرف التجارة في الدولة للوقوف على مثل تلك الآثار المحتملة للضريبة على النشاط الصناعي الوطني علاوة على آثارها على التضخم.

وإن تأثير الضريبة على القيمة المضافة على التجارة المحلية سواء أكانت جملة أو تجزئة فهو يرتبط بتأثيرها على الاقتصاد بشكل عام من خلال التضخم وارتفاع الأسعار، وتلجأ دائما أنظمة الضريبة على القيمة المضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار العدالة فتلجأ عند تصميم هذه الضريبة إلى مراعاة الدقة في تحديد حد التسجيل في الضريبة الذي يميز في التعامل ما بين كبار التجار وصغار التجار (الذين يقعون تحت حد التسجيل)، وبذلك يتخلص صغار التجار مقارنة بمنافسيهم ممن هم فوق حد التسجيل من عبء الالتزام وحاجات التكليف الضريبي.

إلا أن ميزة الضريبة على القيمة المضافة هي في أن هؤلاء التجار الصغار الذين هم دون حد التسجيل قانونا يدفعون الضريبة على مدخلاتهم والتي لا يمكن استرجاعها وهذا ما يمكن من نشر عبء الضريبة على القيمة المضافة بشكل أوسع وأكثر عدلا من باقي الضرائب[208].

ومن المعلوم أن هناك مشكلات تتعلق بتجار التجزئة وصغار التجار في معرض تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، حيث يعتبر قطاع تجارة التجزئة من أكثر قطاعات النشاط الاقتصادي ضرورة للتعاون فإجراء الخصم الضريبي آليا والفحص لكل من المشتريات والمبيعات أمور يمكن تطبيقها من الناحية النظرية في جميع المراحل التي تسبق مرحلة تجارة التجزئة . إلا أنه يتعذر إجراء مثل هذا الفحص بالنسبة لمبيعات التجزئة نفسها لأن المستهلكين النهائيين (الجمهور) لا يحق لهم المطالبة بخصم أية مبالغ ضريبية على مشترياتهم ، و لا شك أن الرقابة على تجارة التجزئة بشكل أو بآخر هو الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه الإدارات الضريبية في البلدان التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة بنجاح و هي تدرك أنها تفرض عبئا على التجار الخاضعين لها و ان عليها ان تطبق الضريبة كل أبعادها لتتناسب مع الإجراءات التجارية و حتى تنجح في تطبيق نظام الضريبة عمليا لذلك لا بد من استشارة الهيئات التجارية المختلفة بما فيها الهيئات

208 - مرجع سبق ذكره ، الضريبة على القيمة المضافة العصرية ، ص 115 .

التي تمثل صغار و متوسطي تجار التجزئة عند بدء تطبيق هذه الضريبة [209]. و يعاني تجار التجزئة و صغار التجار من عدة مشاكل وجود تباين في المعاملة الضريبية مما يثير الشعور بتفضيل بعض المشروعات على غيرها و هذا ما يؤثر في الالتزام الطوعي و يشعر البعض بالاضطهاد ، إضافة إلى استخدام نظام متعدد الأسعار مما يؤدي الى زيادة التكلفة و انعدام العدالة ، أيضا وجود أنظمة تشكل عبئا ثقيلا على تجار التجزئة مثل نظام إخضاع السلع المباعة إلى الشركات الصغيرة المعفاة لسعر ضريبي أعلى من السعر الأساسي و لهذا النظام مساوئ كثيرة و كل الدول التي اتبعته قامت بإلغائه فيما بعد مثل تركيا ، و هناك نظام آخر يطبق على صغار التجار هو النظام القطعي و لم يلق هذا النظام أي قبول لأنه يحتاج إلى عدد كبير جدا من الموظفين و نظام رقابة صارم إلا أنه يطبق بنجاح هائل في بلجيكا ، و هناك نظام آخر يسمى نظام المبلغ القطعي و يتضمن تحديد وعاء الضريبة بمساعدة الإدارة الضريبية على أساس السجلات التي تملكها الشركة ، مع إمكانية اللجوء إلى معايير أخرى و هذا النظام يعطي سلطات واسعة لمفتش الضرائب و يؤدي إلى الفساد[210] .

و مجمل القول أن أفضل البدائل يتمثل في إعفاء الأنشطة الصغيرة جدا و السماح لها بالتمتع ببعض المميزات نتيجة ذلك ، إلا أن حجم المبيعات الذي يحدد حد الإعفاء يجب أن يظل منخفضا ، و يجب استخدام البدائل التي ذكرناها سابقا مع الانتباه إلى أنه يجب ألا يتم التمييز بين تجارة التجزئة و أية منشأة صغيرة أخرى و أن يتم تقسيم المنشآت الصغيرة إلى فئتين وفقا لرقم العمل وفقا لنظام معين في الاعفاء و التسجيل[211] .

و بشكل عام النظم الخاصة المطبقة على تجار التجزئة تعمل بصورة لا بأس بها في معظم الدول الأوروبية و هي لا تعد خروجا عن مبادئ الضريبة على القيمة المضافة التي تم وضعها أساسا لتتفق مع الأوضاع التجارية بل تعد ضرورية للغاية حيث تلعب دورا جوهريا في أي نظام للضريبة على القيمة المضافة و بدونها تتضرر إدارة النظام كلية[212] .

ثانياً – القطاعات التي تواجه صعوبة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة :

هناك العديد من القطاعات التي تواجه صعوبة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، مما يستلزم من أنظمة هذه الضريبة إيجاد طرق تكليف هذه القطاعات أو إعفائها، ومن هذه القطاعات هي: القطاع العام – قطاع الزراعة – القطاع المالي – الإسكان – القطاع غير المنظم.

1- القطاع العام:

يخضع القطاع العام للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لكافة العمليات التجارية التي يقوم بها، ومبرر هذا الخضوع هو لعدم حدوث اختلال أو تشوه في الشروط التنافسية مع المؤسسات الخاصة الخاضعة. وأهم النشاطات الاقتصادية الخاصة بالقطاع العام والخاضعة للضريبة بحسب التجربة اللبنانية هي: تأجير وبيع الأملاك الخاصة من عقارات مبنية وغير مبنية وحقوق عينية غير منقولة تخص الدولة، ويتم فقط إعفاء

209 - Alan A. Tait , Value Added Tax International……. ,p108
210 - Alan A. Tait , Value Added Tax International……. ,p118
211 - Alan A. Tait , Value Added Tax International……., p 120.
212 A. T- Alan ait , Value Added Tax International……., p123.

التأجير السكني. وتخضع أيضا للضريبة على القيمة المضافة الاتصالات وتوزيع المياه والكهرباء والإعلام المرئي والمسموع والأسواق الاستهلاكية والمسالخ والمخازن ومواقف السيارات والتبغ التنباك والمرافئ والمطارات والتعاونيات.

أما بالنسبة للخدمات المقدمة من القطاع العام فتعتبر معفاة من الضريبة وعلى الأخص الخدمات الإدارية والاجتماعية والتربوية والثقافية والرياضية.

وإن السياسة الموجهة إلى القطاع العام والمطبقة في الاتحاد الأوروبي تمثل بوجه عام تطبيق هذه الضريبة على كافة الأنشطة الاقتصادية للقطاع العام باستثناء الخدمات غير التجارية التي تقدمها هيئات القطاع العام.

إن الدراسات [213] التي أعدت بخصوص القطاع العام وتأثره بضريبة القيمة المضافة في ظل تطبيقها تمت من خلال المفاضلة بين إعفاء هذا القطاع أو إخضاعه للضريبة بشكل تام، حيث تبين أن إعفاء القطاع العام يمكن أن ينجم عنه نفس الآثار السلبية المتعلقة بالإعفاء الممنوح للفعاليات الخاصة مثل التسبب في تشويه قرارات الإنتاج بسبب انعكاس الإعفاء على أسعار المدخلات، حيث يفترض بالهيئات العامة تخفيض تكاليف إنشائها على أقصى حد بدلا من زيادة أرباحها، وهذا ما يولد عدم الكفاءة الإنتاجية عند حدوث تشوه في أسعار المدخلات، (لأن إعفاء القطاع العام يعني عدم قدرته على استرداد الضريبة المدفوعة على المدخلات وهذا يقابله زيادة التكلفة الواقعة على عاتق الحكومة لتمويل أنشطتها)، إضافة إلى مشاكل تتعلق بالهيئات العامة المتخصصة في مجالي الفعاليات التجارية وغير التجارية وكيفية حصولها على إعفاء جزئي.

إن وجود التنافس في بعض الفعاليات بين القطاع العام والخاص في أي دولة ولد مجموعة من المصاعب ساهمت في لجوء العديد من الدول المطبقة لهذه الضريبة إتباع استراتيجيات خاصة ومعينة في هذا الخصوص مثل كندا والعديد من دول الاتحاد الأوروبي وهذه الإستراتيجية تتمثل في إمكانية الهيئات العامة رد الضريبة على القيمة المضافة المدفوعة فيما يخص فعالياتها المعفية، وفعلياً سوف يتحول الإعفاء إلى المعدل الصفري وهذا ما سيقضي على إمكانية حدوث تشوه في الخيارات المتعلقة بالمدخلات، ويسهل مشكلة التمييز بين الأنشطة التجارية والأنشطة الأخرى وفي كلا الحالتين سوف تسترد الضريبة على المدخلات ولو من خلال وسائل إدارية مختلفة. وهناك بعض الدول مثل نيوزيلندة تخضع كافة نشاطات القطاع العام للضريبة.

إن ما يرتبط بالقطاع العام هو التعليم والصحة ومن المعروف أن هذين القطاعين يتم إعفاؤهما من الضريبة على القيمة المضافة لأسباب اجتماعية، وفي كلا القطاعين هناك خدمات مقدمة من القطاع الخاص وخدمات مقدمة من القطاع العام وتلجأ بعض الدول المتطورة في إطار التخلص من مشاكل الضريبة التي تؤثر على المنافسة بين العام والخاص إلى إتباع استراتيجيات محددة بدلاً من الإعفاء أهمها تطبيق المعدل الصفري، باعتباره من وجهة نظرها طريقة للتسوية بين القطاعين العام والخاص، إلا أن الدول النامية لا تستطيع اللجوء إلى هذا الخيار لما ستعانيه من مشاكل تخص الاسترداد لهذا تلجأ إلى إعفاء هذين القطاعين.

[213] - مرجع سبق ذكره ، الضريبة على القيمة المضافة العصرية ، ص 97 .

ومن ناحية أخرى فقد رأى بعض النقاد أن استخدام ضريبة القيمة المضافة سيسبب توسع القطاع العام وستزيد قوة صانع القرار المالي، ووفقا لذلك يمكن استبدال أي نقص في الإيرادات الحكومية بزيادة أساس الضريبة أو المعدلات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك تمت الإشارة إلى أن استبدال ضريبة القيمة المضافة عوضا عن ضرائب أخرى سيزيد الإيرادات الضريبية. كما يمكن أن يحفز استخدام معدل أعلى للضرائب المنتج للقيام بمزيد من العمل وتبعاً لتطور الإنتاج ستزيد الإيرادات الضريبية للحكومة، ونظراً للجانبين المسيطرين على صفة نظام الضريبة على القيمة المضافة ستتناقص فرص التهرب الضريبي حيث تعتبر كافة العوامل المذكورة سابقا أسباب لزيادة الإيرادات الحكومية وتوسع القطاعات العامة[214].

ومن المعروف أنه في سورية هناك اعتماد وانتشار كبير للقطاع العام كما تلجأ الدولة إلى دعم قطاع التعليم من خلال مجانية التعليم، هذا إضافة إلى انتشار الخدمات المتعلقة بالصحة و الطبابة مجانا في مشافي الدولة والمنظمات التابعة لوزارة الصحة، لذلك سيكون من المفيد عند تطبيق هذه الضريبة الاعتماد على خيار إعفاء قطاعي التعليم والصحة من ضريبة القيمة المضافة. كما يجب توخي الدقة وإجراء الدراسات الخاصة بالقطاع العام والعمل على تصنيف فعالياته وحل مشاكله قبل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وذلك بغية تدعيم هذا القطاع الذي يتميز حاليا بالضعف الشديد.

2- قطاع الزراعة:

يعتبر القطاع الزراعي من القطاعات الهامة جدا في أي بلد من البلدان، ويتسم هذا القطاع بأنه يتأثر بالعوامل الطبيعية كما أن أغلب العاملين فيه هم خارج إطار القطاع الرسمي، كما أن له أثرا ارتدادي بالنسبة لمواد الغذاء الرئيسية، من هذا المنطلق يعامل قطاع الزراعة معاملة خاصة في ظل نظام الضريبة على القيمة المضافة في البلدان النامية والمتطورة على حد سواء لأنه يثير مشكلات خاصة فيما يتعلق بهذه الضريبة .

ففي الضريبة على القيمة المضافة الفرنسية كانت النشاطات الزراعية بعيدة عن مجال تطبيق هذه الضريبة ثم أصبحت تدخل تدريجياً، حيث بدأت الرسوم تصيب موردي الأسمدة الكيماوية وعلف الماشية والأدوات الزراعية وأصبحت الإعفاءات وفقا لمفهوم النظام الفرنسي تتم عن طريق تحميل هؤلاء ضريبة غير قابلة للاسترداد عند التصدير، وباتو يستخدمون تدريجيا الوسائل الصناعية والتجارية التي تضعهم في خانة المكلفين، وفي عام 1968 تم إدخالهم على مراحل عن طريق توسيع مجال الخاضعين للرسوم الإلزامية وتسهيل خيارهم بإنشاء نظام للضريبة مبسط يجنبهم مسك محاسبة تجارية نظامية، ثم تم وضع نظام التسديد الجزافي أو المقطوع لغير الملتزمين بالضريبة والذين لم يحددوا خيارهم وذلك تعويضاً عن الأعباء الضريبية التي أصابت مشتريات هؤلاء المستثمرين.

ولقد بينت الدراسات أن تطبيق الضريبة على قطاع الزراعة وما يرافقه من صعوبات في التحصيل وهموم التوزيع والاعتبارات السياسية تبين ضرورة اعتماد الإعفاءات، لأنه من الصعب فرض ضريبة نتيجة تعدد الأسباب الاجتماعية والمهنية والسياسية، لكن الإعفاء يبرز وجود مشاكل ثانوية تتولد عن حاجات لإعفاء أو جعل ضريبة المدخلات الزراعية صفر، أي الإعفاء بطريقة المعدل الصفري، ولكن يتوجب هنا الحذر من هذه الإعفاءات التي تنتشر في الدول النامية بشكل كبير والتي قد تؤدي إلى خطر ما يسمى بزحف

---

214 - Value added Tax Advantages, disadvantages and economic effects

الإعفاءات وهو أمر غير مرغوب به[215]. لقد سعت الدراسات إلى تطوير إستراتيجية مفصلة لهذا القطاع تتضمن فرض الضريبة على القيمة المضافة على مدخلات الزراعة وتطبيق حد تسجيل عالي لضم كبار المزارعين، أما صغار المزارعين فيجب السماح لهم بالتسجيل طوعاً. هذا ومن الملفت أن العديد من الدول المتقدمة لا تكلف كامل هذا القطاع بالضريبة على القيمة المضافة، فالعديد من دول الاتحاد الأوروبي تدير برامج خاصة بالزراعة، وتسعى بعض الدول إلى إجراء تكليف شامل لها.

وتشير تجارب العديد من البلدان أن إعفاء القطاع الزراعي من الضرائب لم يولد أي أثر إيجابي في تطوير هذا القطاع أو جذب استثمارات له أو تنميته، وذلك لأسباب تتعلق بالبنية التحتية الخاصة به في هذه الدول وخدمات الإقراض والتأمين وغيره والتي تقلل من الآثار الإيجابية لإعفائه من الضرائب.

تتلخص المشكلات التي تواجهها الزراعة بأن فيها الكثير من التوريدات تتم نقدا و ليس هناك سجلات للمبيعات ، و غالبا ما تفتقر السجلات إلى القدر الكافي من البيانات مما يصيب السلطات بالإحباط و يعرض المزارع للعقوبة فيما يتعلق بتكاليف الالتزام و الأخطاء في حساب مبالغ الضريبة على القيمة المضافة و يمكن أن تخضع تلك المنتجات لأسعار ضريبية مختلفة (كالحبوب و الخمور و الماشية) و غالبا ما يقوم المزارعون بزراعة كثيرا من المنتجات و بيعها مباشرة ، و من الصعوبات أن المزارعين يشترون مدخلاتهم بصورة غير منتظمة (كالأسمدة و البذور و المعدات الجديدة) و هذه المدخلات يمكن ان تخضع أيضا لأسعار ضريبية متعددة كذلك يتم الخلط بين نشاط المزارع و الأنشطة الأخرى كتأجير الغرف للمبيت أو تأجير العربات أو تقديم الخدمات الزراعية و تصنيع المخرجات الزراعية .

و تحاول دائما الإدارات الضريبية أن تتجنب صعوبات التعامل مع المزارعين و ذلك عن طريق إزاحة العبء إلى الوراء ووضعه على كاهل الموردين الزراعيين و إلى الأمام ووضعه على كاهل المشترين للمخرجات الزراعية ، و لقد عمدت الدول إلى استخدام أنظمة خاصة بالنسبة للزراعة فما هو سائد في دول السوق الأوروبية استخدام سعر تحاسبي موحد يطبق على المزارعين ، بحيث ان المزارع لا يسجل نفسه لدى السلطة الضريبية و ليس بحاجة لإصدار الفواتير، و يتم تعويضه عن ضريبة القيمة المضافة التي دفعها على مدخلاته من خلال زيادة السعر التحاسبي للضريبة و الذي يضاف الى السعر النهائي للسلعة و يتحمله عملاؤه ، و تسري على جميع المزارعين دون وجود عيوب تنافسية ، و يستطيع مشتري المخرجات الزراعية المطالبة بخصمها في مقابل الضريبة المستحقة عليه و بهذه الطريقة لا يتقدم للتسجيل لدى الضريبة سوى البائع للمدخلات الزراعية و المشتري للمخرجات الزراعية و المزارع نفسه لا يحمل المسؤولية الضريبية[216] ، مع العلم أن هناك أنظمة خاصة في كل بلد لمعالجة القطاع الزراعي بما يناسبه مثل أسبانيا و هولندا و تركيا و فرنسا و إيطاليا ، و هناك مشكل كثيرة ترتبط بهذه الأنظمة تعالجها كل دولة وفق أسس معينة ، علما أن تطبيق السعر التحاسبي هو أمر متناقض حيث أنه ليس سعر الضريبة و لكنه يعامل باعتباره كذلك لأغراض خصم الضريبة على المدخلات لكل من يشتري منتجات من المزارعين .

---

[215] - إبريل ليام ، كيين مايكل ، بوديين جين بول ، سومرز فيكتوريا ، الضريبة على القيمة المضافة العصرية ، 2001 ، صندوق النقد الدولي ، ص 136 .

[216] - Alan A. Tait , Value Added Tax International……, p142.

و الحلول المفضلة في معالجة الزراعة هو معاملة المزارعين كسائر الأنشطة ، فإذا كانت مبيعاتهم محدودة يتم إعفاؤهم وفقا لنظام إعفاء الأنشطة الصغيرة ، أما إذا كانت تتجاوز حد الإعفاء و لكنها لا تقل عن الحد الذي يسمح بالمعاملة الخاصة فالحل قد يكون إما باستخدام نظام التعويض التحاسبي أو إخضاع المدخلات الزراعية لسعر الصفر و كل نظام له عيوبه إلا أن كلاهما يعفي المزارعين من تكاليف الالتزام ، أما الزارعون الكبار و من يمارسون أنشطة تجارية يتعين عليهم التسجيل مثل التجار الخاضعين للضريبة خضوعا كاملا [217].

إن قطاع الزراعة في سورية هو قطاع هام للغاية و هو يشكل مع بعض القطاعات الأخرى قاطرة النمو في سورية ، و تحاول دائما الحكومة السورية منذ عام 1987 تطوير القطاع الزراعي بهدف التحول من التخطيط المركزي إلى إجراءات التخطيط التأشيري المرتبط بسياسات تحرير القطاع الزراعي ، و قد كانت النتائج إيجابية ففي نهاية التسعينيات أصبحت سورية مصدر صاف للكثير من المنتجات الزراعية بينما بقيت تستورد كميات كبيرة من المواد الغذائية الرئيسية (سكر–رز–زيوت نباتية – ذرة صفراء–منتجات ألبان – حليب مجفف – زبده – لحم) و بالرغم من ذلك لا زال القطاع الزراعي في سورية في مرحلة انتقالية و لا زال هناك الكثير من التشوهات في سوق المنتجات الزراعية، و من الناحية الزراعية فإن أية سياسات يمكن أن تؤدي إما إلى الدعم أو إلى التكليف الضريبي على القطاع الزراعي ، و تقوم سورية بتقديم الدعم لبعض المحاصيل و تتدخل في تحديد أسعار المحاصيل الإستراتيجية لذلك و نظرا لأهمية هذا القطاع في سورية لا بد عند إدخال ضريبة القيمة المضافة المفاضلة ما بين الإعفاء و التكليف الضريبي من خلال الاستفادة من تجارب الدول و ترى الباحثة ضرورة تكليف هذا القطاع من خلال إعفاء المزارعين الصغار و محاولة تخفيف العبء الضريبي عن المزارع قدر الإمكان من خلال تكليف الموردين والبائعين الزراعيين و ذلك بما يتناسب مع خصوصية هذا القطاع في سورية و لكن أن يتم ذلك في مراحل متقدمة من تطبيق هذه الضريبة .

3– القطاع المالي :

من حيث المنطق تدخل النشاطات المالية والمصرفية مبدئيا في نطاق الضريبة على القيمة المضافة ولكن تلجأ أنظمة هذه الضريبة إلى إعفاء بعض الأنشطة كالخدمات المالية والمصرفية والسبب في إعفاء العمليات المالية والمصرفية هو الصعوبة التقنية المتمثلة في عدم التمكن من معرفة القيمة المضافة لدى هذه المؤسسات فليس هناك أي تبرير عن سبب إعفاء مخرجات البنوك و غيرها من الشركات المالية و هي الخدمات المالية بينما تخضع للضريبة معظم السلع الاستهلاكية الأخرى [218]، و تتمثل الخدمات المالية بالخدمات المقدمة من البنوك و شركات إدارة الأموال و اتحادات الائتمان التعاوني و شركات التمويل كما تشمل الوساطة المالية و المعاملات البنكية و الاتجار في الأصول الثابتة من أسهم و سندات و منح القروض المالية و الرسوم و العملات[219] . و في أغلب البلدان تعفى الخدمات المالية من الضريبة على القيمة المضافة بسبب عدة عيوب تظهر بوضوح عند تطبيق الضريبة عليها فمن صعوبة تحديد القيمة المضافة لكل خدمة من هذه الخدمات إلى صعوبات أخرى تتمثل في حدوث خلل في الأسواق المالية نتيجة عدم قابلية

---

217 - السيد ، خالد عبد العليم ، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة النظم الضريبية العالمية ، مرجع سابق ، ص 177 .

218 - تكلم أحد وزراء المالية و قال (أشعر بالقلق لاقتراح فرض الضريبة على القيمة المضافة على كافة السلع و الخدمات بما في ذلك الغذاء مع إعفاء البنوك و شركات التأمين فلماذا يتحمل الفقراء الضريبة على القيمة المضافة بينما لا يتحمل الأغنياء الضريبة على خدمات المؤسسات المالية التي يتعاملون معها) للمزيد راجع Alan A. Tait , Value Added Tax International…p 12,

219 - السيد ، خالد عبد العليم ، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة .... ، مرجع سابق ، ص 239 .

إخضاع جميع المعاملات المالية للضريبة على القيمة المضافة مثل الفائدة ، وأيضا التعقيدات المرافقة لمنح خصم للخدمات المالية المصدرة للخارج ، و حصول تشوه في الاقتصاد و فقدان للعدالة المرافق لإعفاء هذه الخدمات من الضريبة .

و عموما يخضع كل من رأس المال و الخدمات المالية للتقلبات الدولية بشكل كبير مما يضعها أمام مشكلة تتعلق بالتدقيق و الرقابة ، لذلك و مع كافة هذه المشاكل المرافقة و الصعوبات في التكليف تلجأ أنظمة الضريبة في فرض الضريبة عليها باستخدام طريقة الجمع (فرض الضريبة مباشرة على مجموع الأرباح والأجور)[220]، والبديل المحتمل عن هذه الطريقة هي طريقة الطرح[221]، وهذه الطرق مناسبة في إطار نظام ضريبة قيمة مضافة يعتمد كليا على طريقة الجمع أو الطرح، لأن كلا الطريقتين لا تتوافقان مع طريقة خصم الفاتورة، ولقد وجدت الدراسات أنه يمكن التحايل على هذه الصعوبة بواسطة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على أساس التدفق النقدي[222]، كما وجدت أنه من غير المؤكد أن إخضاع الخدمات المالية التام للضريبة سيولد زيادة في إيرادات الضريبة على القيمة المضافة وأنه لن يكون الحل المالي للحكومات التي تعاني من أزمة نقدية حيث أن إخضاع الخدمات المالية للضريبة لا يسبب فعليا زيادة كبيرة في وعاء الضريبة ، فعلى الرغم أنه يزيد من العدالة إلا أنه ليس بالضرورة إن يدر حصيلة إضافية كبيرة [223].

في النهاية نرى ضرورة خضوع الخدمات المالية للضريبة على القيمة المضافة مع السماح بإجراء الخصم كغيرها من الخدمات الأخرى ، لأن عدم فرض الضريبة على هذا القطاع يتضمن خسائر في الإيرادات و حدوث تشوهات في الاقتصاد و فقدان للعدالة الحقيقية والمحسوسة .

4- الإسكان:

إن أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على خدمات الإسكان تظهر تنازلية هذه الضريبة وتؤدي إلى زيادة تكاليف الإسكان بالنسبة للفقراء وخصوصاً في البلدان النامية حيث يكون الأثرياء مفرطين في استهلاك السكن مقارنة مع الفقراء كما أن فرض هذه الضريبة على الإسكان الجديد يؤدي الى تحقيق أرباح مفاجئة وغير عادلة تعود على مالكي المنازل القديمة.

لذلك تلجأ أنظمة الضريبة على القيمة المضافة إلى إعفاء الأبنية السكنية والإيجار ومبيعات المنازل الحالية وإعادة بيع الأبنية السكنية، بينما تفرض الضريبة على بناء وإيجار المكاتب.

ولقد تم إيجاد طريقة لفرض الضريبة على الإسكان /الخدمات المشغولة من قبل المالك/ وهي طريقة الدفع المسبق، والتي تعني فرض ضريبة القيمة المضافة على الممتلكات التي يشغلها المالك عند الشراء، أي

---

220 - ة تسمى الضريبة على الخدمات المالية financial services tax و تكون منفصلة عن الضريبة على القيمة المضافة و لكنها تفرض على القيمة المضافة للوكالات المالية أي على الأجور و الإرباح و ينظر لها أنها ضريبة مباشرة و بالتالي لا يسمح بخصمها لذلك لتجنب التشوهات التي يحدثها الازدواج الضريبي يمكن ان تطبق تلك الضريبة بسعر اقل من سعر الضريبة على القيمة المضافة الأساسي و على الرغم من ان تلك الضريبة لا يمكن اعتبارها جزء من ضريبة القيمة المضافة إلا أنها سوف تكون وسيلة حاسمة و جاهزة لمعالجة العدالة .

221 - طريقة الطرح تحسب الضريبة على سعر بيع السلعة او الخدمة و تطرح الضريبة على المدخلات .

222 - طرقة التدفق النقدي : تعامل كافة التدفقات النقدية الواردة بما فيها استلام القروض و دفعات الفائدة بشكل مشابه لمعاملة المبيعات و تفرض عليها الضريبة في حال كان المستلم مسجلا كما و ان كافة التدفقات النقدية الصادرة بما فيها إعادة القروض أو دفعات الفوائد تخضع للخصم في حال كان الدافع مسجلا .

223 - السيد ، خالد عبد العليم ، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة .... ، مرجع سابق ، ص 240 .

فرض الضريبة سلفاً على التمتع بهذه الخدمات وهي الطريقة الموصى بها لفرض الضريبة على العقارات السكنية في إطار الضريبة على القيمة المضافة[224].

5- القطاع غير المنظم:

يعرف القطاع غير المنظم في الدول باسم اقتصاد الظل وغيره من التسميات، وتعاني الكثير من البلدان النامية من انتشار هذا القطاع بنسب كبيرة كما في سورية حيث تصل نسبته إلى أكثر من 40%. ولقد بينت الأبحاث في البلدان المختلفة أن هناك تفاعل بين تطبيق ضريبة القيمة المضافة والاقتصاد غير الرسمي، فقد يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة الى اتساع قاعدة الاقتصاد السري بالإضافة الى انخفاض في الرفاهية الاجتماعية، ويؤدي اتساع الاقتصاد غير الرسمي الى زيادة التهرب الضريبي ومن ثم انخفاض في الإيرادات الناجمة عن تطبيق هذه الضريبة[225].

وبحسب صندوق النقد الدولي فإن ارتفاع معدّل ضريبة القيمة المضافة يميل إلى إحداث زيادة في الاقتصاد غير الرسمي، وينبغي من ثم تخفيض هذا المعدّل عندما يكون الاقتصاد غير الرسمي مدعاة للقلق. ولكن الأدوات الضريبية الأخرى مثل ضريبة الدخل، تحفز أيضا الاقتصاد غير الرسمي، وتتيح ضريبة القيمة المضافة بعض المزايا، فإذا كان عملاء أحد التجار مسجلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فإن من الأفضل لهم أن يسجلوا أنفسهم أيضا (وهذا يعزى إلى أن تسجيل تاجر لأغراض ضريبة القيمة المضافة يعطيه الحق في استرداد الضريبة عن مدخلاته بينما يحصل عملاءه على خصم من الضريبة المقررة عليهم في هذه الحالة)، ولكن يمكن أن تنشأ أيضاً سلاسل "سيئة " لهذه الضريبة، لأنه إذا كان عميل التاجر غير مسجل، فإن من الأفضل له ألا يسجل نفسه أيضاً[226]، كما أن ضريبة القيمة المضافة قد تتعامل مع الاقتصاد غير الرسمي بطريقة أقل فعالية مقارنة بالتعريفات، لأن التجار غير المسجلين سيدفعون تعريفات على الأقل عن وارداتهم[227].

ويمكن مع ذلك زيادة الإيضاح: سيتحمل المشغلون غير المسجلين ضريبة القيمة المضافة التي لم يتسن استردادها على المدخلات، مثلما سيتحملون الرسوم الجمركية، وعلى خلاف التعريفات، فإن ضريبة القيمة المضافة، ستصل أيضا إلى المشغلين غير الرسميين، عن مشترياتهم من الشركات المحلية الممتثلة للضرائب.

وقد ظهرت مشاكل أخرى كبيرة نتيجة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية، التي لديها قطاع غير رسمي أو سوق سوداء كبيرة[228] فضريبة القيمة المضافة أساسا ضريبة على القطاع الرسمي، ولا

---

[224] - إبريل ليام ، كيين مايكل ، بوديين جين بول ، سومرز فيكتوريا ، الضريبة على القيمة المضافة العصرية ، 2001 ، صندوق النقد الدولي ، ص 140 .

[225] - Zahra Afshari - Estimating the Inflationary Effect of Implementing Value Added Tax in Iran (An Input –Output Approach)- Professor of Economics Alzahra University,Iran .

[226] - صندوق النقد الدولي - الإيرادات في البلدان النامية، أعدتها إدارة شؤون المالية العامة ووافق عليها كارلو كوتاريللي 26 يناير 2011.

[227] -Emran, Shahe, and Joseph Stiglitz, 2005, "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 599–623.

[228] - Stiglitz, Joseph and M Shahe Emran (2004). Price neutral tax reform with an informal economy, *Public Economics* 0407010, Economics Working Paper Archive at WUSTL .

يمكن أن تغطي النشاطات غير الرسمية، مثل الزراعة الصغيرة والمؤسسات المنزلية وصغار الباعة وتجار المفرق أو مقدمي الخدمات .لذلك وبطريقة غير جيدة يمكن لضريبة القيمة المضافة أن تعيق التنمية بتشجيع مثل هذه النشاطات للبقاء ضمن فئة القطاع غير الرسمي، بدلا من الدخول في القطاع الرسمي حيث هنالك زيادة أكثر للقيمة .استجابة لذلك قد تتجه الحكومة نحو زيادة الضريبة على القطاع الرسمي والتي بدورها قد تقود الكثير من النشاطات إلى القطاع غير الرسمي. هذا كله محتمل جداً لأنة في الكثير من الدول النامية يكون الأفراد والمؤسسات في كل مستويات الدخل مرتبطين بدرجات متفاوتة مع القطاع غير الرسمي.

وهذا يعني أن ضريبة القيمة المضافة في معظم الدول النامية ليست" ليس لها تأثير تشويهي " بحسب الزعم .فإذا كان القطاع غير الرسمي كبيراً، فسيكون لها أثر تشويهي حيث أنها تخلق حوافز ضد الانتقال إلى النشاطات الاقتصادية الرسمية أو المسجلة، برغم رغبة الحكومات في توسيع هذه النشاطات. من المستحيل عملياً في معظم الدول النامية تقريباً فرض ضريبة على كل السلع والخدمات.

ولذلك يبقى السؤال في البلدان التي ترغب بتطبيق ضريبة القيمة المضافة والتي ينتشر فيها الاقتصاد السري وتعاني أنظمتها الضريبية من التهرب الضريبي من مدى ملائمة اختيار تطبيق هذه الضريبة.

و من ناحية أخرى تشير تجارب البلدان أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من شانه المساهمة في إصلاح الأنظمة الضريبة والإدارة الضريبية، وبالتالي فإن تطبيقها سيؤدي إلى تخفيض التهرب الضريبي من خلال زيادة فعالية النظام الضريبي، ومن الممكن انه في ظل الإصلاحات والدراسات المتأنية ألا يؤدي إلى اتساع الاقتصاد السري.

في النتيجة يمكننا تصنيف التأثيرات الاقتصادية لنظام ضريبة القيمة المضافة إلى مجموعتين[229]: هما التأثيرات الاقتصادية الشاملة مثل تأثيرات ضريبة القيمة المضافة على النمو الاقتصادي ومستوى الأسعار والاستثمارات وإيرادات الحكومة والاستهلاك .....إلخ، والتأثيرات الاقتصادية المحلية مثل التأثيرات على الفعالية والحقوق الاجتماعية ....إلخ .

وفي غالبية الدول المتقدمة، يكون نظام ضريبة القيمة المضافة بديل للضريبة على الاستهلاك والضرائب الأخرى وتبعاً لاستخدام ضريبة القيمة المضافة فإنه من المتوقع أن تسبب هذه الاستعاضة تأثيرات إيجابية على الإنتاج والنمو الاقتصادي، في حال أدخل هذا النوع من فرض الضرائب في اقتصاد معين للمرة الأولى وكان الغرض من استخدامه تحقيق زيادة في الدخل الحكومي، في الواقع تعتمد تأثيرات ضريبة القيمة المضافة على النمو الاقتصادي على الخطة ولاسيما الغرض من إحلالها محل طرق أخرى لفرض الضرائب حيث لا يمكن التنبؤ بها من البداية.

أما تأثير هذه الضريبة على الفعالية الاقتصادية فيرى علماء الاقتصاد أنه إذا تم حساب القيمة المضافة من المعادلة التالية:

القيمة المضافة = الأجور + الفائدة + الإيجار + الربح

---

229 - Drs. Robert Carroll, Robert Cline, and Tom Neubig Ernst &Young LLP And Drs. John Diamond and George Zodrow Tax Policy Advisers LLC and Baker Institute for Public Policy and Economics Department, Rice University - / The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax Prepared for the National Retail Federation / -Ernst & Young - October 2010.

فإن استخدام هذا النوع لنظام فرض الضرائب لا يعوق أي من عوامل الإنتاج و بالتالي يزيد الفعالية الاقتصادية.

وبالنتيجة فإن الأسباب الرئيسية لاستخدام ضريبة القيمة المضافة من قبل الحكومات هي زيادة الدخل للحكومات وإنقاص المقدار الضريبي على الإنتاج والاستثمار في القطاع الإنتاجي وزيادة الفعالية في نظام فرض الضرائب والاستفادة من مزايا الضريبة مثل حياد الضريبة وتخفيض فرص التهرب وتسهيل الدخول في البروتوكولات الإقليمية والقدرة على توليد الدخل القومي.

إن إيراد كافة التفاصيل السابقة و نتائج تجارب الدول مع الصعوبات التي واجهتها و الحلول من شأنه أن يضع القائمين على إعداد نظام للضريبة على القيمة المضافة في سورية الأخذ بعين الاعتبار كل المشاكل التي تتعلق بالقطاعات كافة من أجل العمل على دراسة خصوصية كل قطاع في سورية أهميته و الطريق الأنسب للتعامل معه لذلك لا بد أولا من التطبيق التدريجي لهذه الضريبة ليصار فيما بعد إلى تحديد آثارها الأولية و دراسة آثارها اللاحقة بعد توفر البيانات المطلوبة لكل دراسة وبالرغم مما قامت به وزارة المالية إلا أن الواقع يشير إلى العديد من المعوقات التي تقف في وجه تطبيق هذه الضريبة في سورية نعرضها كمايلي:

1- المعوقات الاقتصادية:

- انخفاض مستوى الدخل الفردي في سورية وما يترافق معه من ضعف القوة الشرائية. ونظراً أن تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة سيؤدي حتماً إلى ارتفاع مستوى الأسعار، فإن هذا الوضع ليس ملائماً لتطبيقها ما لم يتم تحسين مستوى الدخل الحقيقي من جهة، وضبط صارم للأسواق والأسعار من جهة أخرى . وإلا فإن ذلك سيؤدي إلى مفعول عكسي يؤدي إلى إحجام الأفراد عن الإنفاق وما يتبع ذلك من انكماش اقتصادي غير مرغوب فيه.

- عدم الالتزام باعتماد الفاتورة كوثيقة أساسية في عمليات البيع داخل البلد وذلك رغم وجود قوانين تلزم البائع بتحرير الفاتورة عند عملية البيع ولكنها غير مفعلة من قبل الجهات الرسمية، إضافة إلى ذلك عدم توفر الوعي لدى المستهلك بطلب الفاتورة عند الشراء. وكما هو معلوم فان نظام الضريبة على القيمة المضافة يعتمد بشكل أساسي على آلية الخصم التي تعتمد على تحرير الفاتورة. ويمكن القول انه إذا لم يعمم نظام الفوترة بشكل جيد فلن يكون هناك أي إمكانية لتطبيق هذه الضريبة، وقد شجعت وزارة المالية على تعميم هذا النظام عندما ألغت رسم الطابع على الفاتورة بموجب قانون رسم الطابع رقم 44 لعام 2005 ، نظرا لما كان يسببه هذا الرسم من مخاوف لدى قطاع الأعمال عند تنظيم الفاتورة .

- بنية الاقتصاد السوري الذي يعتمد بشكل أساسي على النشاط الزراعي الذي يصعب إخضاعه للضريبة على القيمة المضافة(لطبيعته الخاصة) وهذه مشكلة عامة في جميع البلدان التي طبقت وتنوي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ،إضافة إلى ذلك فان أغلب الأنظمة الاقتصادية لا تخضع القطاع الزراعي للضرائب من أجل تحقيق هدف اجتماعي، وهو سوف يشكل تحديا للأجهزة الضريبية من الصعب التغلب عليه.

- ضعف الإدارة الجمركية في معالجة موضوع التهريب عبر الحدود مع دول الجوار واستخدام الأساليب التقليدية في معالجة هذه المشكلة ،الأمر الذي يؤثر بشكل كبير على عمل آلية الضريبة على القيمة المضافة من ناحية الاستيراد (تؤدي إلى حدوث عمليات تجارية خارج سيطرة نظام الضريبة على القيمة المضافة).
- التجارة الالكترونية :إن انتشار التجارة الالكترونية وتوسعها على نطاق واسع خلال السنوات القادمة من شأنه أن يربك ويسبب مزيداً من المشكلات الفنية والورقية للسلطات الضريبية على مستوى تسوية صفقات هذا النوع من التبادل التجاري، وخاصة في دولة نامية كسورية، لعدم وجود النصوص التشريعية الناظمة لها.
- اقتصاد الظل أو الاقتصاد غير الرسمي الذي يشكل نسبة كبيرة جدا من الاقتصاد السوري ، و بالتالي كيفية إيجاد طريقة معينة لحصره، علما ان الضريبة على القيمة المضافة تساعد في حل هذه المشكلة كما وجدنا سابقا.
- القطاع المالي و الخدمات المالية و الصعوبة المرتبطة به عند تطبيق هذه الضريبة
- الصعوبات التي تظهر أثناء تطبيق هذه الضريبة في كيفية معاملة السلع المختلفة وتصنيفها و خصوصا السلع الرأسمالية.

2- المعوقات الإدارية والمالية:

- انخفاض مستوى التقانات المتوفرة واللازمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة (أي عملية المكننة الشاملة والربط بين مديريات الماليات والجمارك مع الإدارة المركزية وتوفر قاعدة بيانات). فالضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة حديثة ومتطورة وإجراءاتها تعتمد على تقانات حديثة وعصرية ،وبناء نظام الأتمتة يحتاج إلى وقت ليس بالقصير.
- التعقيد الحالي في الإدارة الضريبية واعتماد التقدير الإداري في إنجاز التكليف الضريبي رغم الطاقة المحدودة للإدارة، وهنا نؤكد على أهمية اعتماد أسلوب التقدير الذاتي في التكليف الذي يعني أن يتمثل بموجبه المكلفين لالتزاماتهم الضريبية دون تدخل من قبل الإدارة الضريبية.
- عدم توفر الأرقام والإحصاءات الصحيحة والدقيقة المتعلقة بالاقتصاد السوري واللازمة للقيام بالدراسات الاقتصادية والاجتماعية التي يتطلبها التحضير لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.
- التقسيم النوعي لإدارة الضرائب المنسجم مع اعتماد الضرائب النوعية على الدخل بحيث أن اغلب الدول اتجهت إلى تطوير تقسيم إدارة الضرائب باعتماد التقسيم الوظيفي لإدارة الضرائب واعتماد نظام الضريبة الموحدة على الدخل (وبالأخص عند اعتماد إدارة موحدة لضريبة الدخل والضريبة على القيمة المضافة).
- البيروقراطية والفساد والضعف التي يتسم بها الجهاز الضريبي السوري من جهة، وغياب(الوعي الضريبي للمكلفين من جهة أخرى، وضعف آلية الاستعلام الضريبي للجهات الضريبية من جهة ثالثة، والطرائق التقليدية والعشوائية التي تسيطر على آلية عمل وإدارات النشاطات الاقتصادية لقطاعات الإنتاج والتجارة والخدمات من جهة رابعة، كل ذلك لا يعد مساعداً في تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة، ما لم تتم تذليل هذه العقبات أو التقليل منها، وهذا ليس سهلاً ويتطلب سياسات وإجراءات حكومية فعالة متكاملة ويحتاج إلى الوقت، وما التهرب الضريبي والجمركي

السائدان حالياً سوى خير دليل على عوامل الضعف المذكورة. وفي هذا السياق لا بد من التنويه إلى أن إصلاح الإدارة الضريبية يكتسب أهمية كبرى في عملية الإصلاح الضريبي، لأن النظام الضريبي الذي تقوم هذه الإدارة بتنفيذه ما هو إلا انعكاس للسياسة الضريبية التي تنتهجها الدولة كجزء من السياسة المالية، ويمكن القول إنه عندما تفتقد الإدارة الضريبية الكفاءة يمكن أن تحول أفضل النظم والتشريعات إلى أسوءها [230].

- **إن ضعف البيئة العامة والبنية التحتية المؤسسية والتشريعية والتنظيمية والرقابية اللازمة(لنجاح تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة، تجعل قضية الالتزام أو عدم الالتزام بتسديد مبلغ الضريبة من قبل المكلفين على رأس قائمة المصاعب التي قد تعيق تحقيق الأهداف المرجوة منها، إذ قد لا تنحصر المشاكل بمحاولات التهرب الضريبي ولا بآلية احتساب مبلغ الضريبة وفوترتها و/أو تحصيلها من قبل مؤدي الخدمة أو مكلف الحلقة الإنتاجية أو التجارية التالية، بل بالتأخر أو التهرب من تسديدها للجهات الضريبية .ففي حالات الركود والقلة والحاجة والعسر والإفلاس) و/أو القصد المبيت (ستصطدم الخزينة الضريبية بمشكلة عدم التزام المكلفين بتسديد ما سبق وحصّلوه من مبالغ ضريبية لواحد أو أكثر من الحالات أعلاه، ومن ثم لا بد، وقبل اعتماد مبدأ هذه الضريبة من وضع الآليات والتشريعات والإجراءات المناسبة لتفادي ذلك**
- **الصعوبات المتعلقة بضمان تحصيل الضريبة، والتأخر بتسديدها والتدقيق بالمستندات والتصاريح المغلوط بها ودراسة الاعتراضات المتعلقة بها، والإجراءات المعقدة والوقت الطويل اللازم لاستردادها ! وهذه الصعوبات جميعها موجودة حالياً ويعاني منها النظام الضريبي السوري، ولكنها سوف تتضاعف وتزداد تعقيداً في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة. فمسألة رد المبالغ الضريبية المستحقة للمكلف) على سبيل المثال (هي فن لا تتقنه ولا تريد أن تتعلمه الجهات الضريبية في كثير من دول العالم، ولا سيما النامية منها، وعلى الأخص إذا علمنا أن الرديات الضريبية قد تصل نسبتها إلى 50% من إجمالي المبالغ الضريبية المسددة قبل الاسترداد.**
- **من أهم المحاذير التي ينبغي أخذها بالحسبان والاستعداد للتقليل من آثارها، هو الانتشار المبرر وغير المبرر لثقافة الغلاء في المجتمع كظاهرة عامة، قد يستغلها أصحاب الملكية والفعاليات الاقتصادية والكبار والصغار من التجار، تحت غطاء الارتفاع العام القسري للأسعار والتستر بغطاء الضريبة على القيمة المضافة، لذلك لا بد في هذا الإطار من التحضير والقيام بما يلزم من قبل السلطات المعنية لوضع الضوابط الرقابية المناسبة للجم هذه الظاهرة، علماً أن السنوات القليلة الماضية أثبتت محدودية قدرة هذه السلطات في ضبط الارتفاعات غير المبررة لأسعار معظم السلع والمواد الغذائية والضرورية .ومن الجدير بالذكر أن الرفع الموضوعي والمبرر لأسعار 60% من السلع المبيعة في السوق على سبيل المثال، من شأنه في ظروف ضعف الرقابة وظل ثقافة الفساد أن يتسبب برفع أسعار ال (% 40) الباقية بلا أي مبرر[231].**

---

230 - رجآل، عبد الحليم، الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري، رسالة ماجستير بإشراف .الدكتور الياس نجمة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، نيسان2009 ، ص 110 .

231 - د فضلية عابد ، ألية حساب الضريبة على القيمة المضافة ، خصائصها و معوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية ، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ، 2009/8/26 .

3- **المعوقات الاجتماعية:**

- **ضعف الثقة بين المواطن والمؤسسة الحكومية (المالية) فيما يخص انعكاس الإيرادات الضريبية على المجتمع بأشكال مختلفة.**
- **معارضة مجتمع الأعمال لهذا النظام لأنه يمكن موظفي الدوائر المالية من الوصول إلى السجلات الخاصة بالمكلف عبر التدقيق المتقاطع لالتزامات المكلف (ضريبة الدخل و الضريبة على القيمة المضافة)**
- **ضعف الوعي الضريبي لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة لدى المكلف والمستهلك وحتى هذه اللحظة فالمعرفة بهذه الضريبة لا تزال محصورة بعدد قليل من موظفي الإدارة الضريبية.**
- **الصعوبات المتعلقة بإمكانية تطبيق المكلفين لالتزاماتهم الإجرائية، والمتمثلة بتقديم تصاريح دورية شهرية مرفقة بمقدار الضريبة المطلوب حسمها، والالتزام الكامل بالتعامل بالفواتير والمستندات الأخرى ذات الصلة في كل مرة يتم فيها إنجاز أي نشاط اقتصادي.**

وأهم الصعوبات والمعوقات الأخرى تتجلى بـ:

- **الآثار الناتجة عن تطبيق هذه الضريبة حيث اضطرت معظم الدول التي فرضت هذه الضريبة نتيجة الخلافات بين المكلفين والإدارة الضريبية إلى إجراء تعديلات متعددة على القانون بعد فرضه مما يخل بقاعدة اليقين المعروفة ضريبيا ، الأمر الذي يؤدي إلى قلق المكلفين.**
- **انعكاس الآثار الاقتصادية الناتجة عن فرض هذه الضريبة على ذوي الدخل المحدود و على الاقتصاد بشكل عام، وما يرافقها من صعوبات في اختيار الطريق الأمثل لتفادي تنازلية الضريبة.**
- **صعوبة تكليف جميع الفعاليات، خاصة أن معظم الدول التي تطبق هذه الضريبة تطلب حدا معينا من رقم الأعمال للتسجيل في الضريبة مما يؤدي إلى عدم المساواة بين المسجل وغير المسجل.**
- **القدرة على البت في المنازعات، وخاصة أن حل الخلافات الناتجة عن الضريبة يتطلب السرعة منعا لعرقلة النشاط الاقتصادي للمكلفين وهذا الأمر يحتاج إلى فرض قانون مرافق للضريبة غالبا ما يكون بعيدا عن القوانين النافذة، ففي انكلترا يتم اللجوء إلى حكم مستقل قبل اللجوء إلى القضاء، وفي إسبانيا يتم اللجوء إلى المحكمة الإدارية المختصة بالضرائب، وفي إيطاليا هناك محاكم خاصة بالضرائب، أما في هولندا فيلجأ المكلف إلى الإدارة المالية قبل القضاء، أما في سورية فيتم النظر في المنازعات عن طريق لجان الطعن في الماليات ولجنة إعادة النظر في الوزارة، أي لا تخرج عن سلطة وزارة المالية وهذه نقطة ضعف أشرنا إليها سابقا، كما أن القضاء السوري في وضعه الراهن لا يملك الإمكانيات للبت بالمنازعات الضريبية التي قد تنشأ أثناء تطبيق هذه الضريبة.**
- **حاجة الضريبة إلى نظام محاسبي خاص، حيث تتطلب هذه الضريبة وجود نظام محاسبي مرافق لها يكون قابل للتطبيق على جميع المكلفين بأداء الضريبة مهما كان النشاط الذي يمارسونه ومهما كان حجمه، بسهولة وبساطة متكامل من حيث العناصر اللازم توافرها للنظام المحاسبي ومن حيث المفاهيم التي تنبثق من نظرية المحاسبة أو القواعد المحاسبية المتعارف عليها، وأن يكون فيه دور للمحاسب باعتباره طرفا محايدا يضع النظام المحاسبي موضع التنفيذ ويتبنى حماية نظام المراقبة الداخلية ويشرف على استخراج نتائج النشاط .**

- **الحاجة إلى كفاية المعلومات حيث أن حصر وفحص وتحصيل الضريبة على أفضل صورة ممكنة يتطلب معلومات كثيرة مترابطة يجب أن يؤمنها النظام الضريبي للإدارة الضريبية للقيام بعملها على أفضل صورة ممكنة، وهذا الأمر غير متوفر حاليا بسبب عد الاستعانة بأنظمة المعلومات الضريبية الالكترونية المتقدمة وضعف الاستعلام الضريبي، حيث أن وزارة المالية أنشئت دائرة مختصة بالاستعلام الضريبي ووضعت قانونا ينظم عملها وهو القانون 25 لعام 2004، إلا أنها لا تعمل كما يجب لها أن تعمل، وهي غير مفعلة، وتفوت على الدولة الكثير من المطارح الضريبية ويرى الباحث أنها تكلف الدولة أكثر مما تنتج حيث يصرف إلى العاملين (كضابطة استعلامية) فيها كل شهر تعويضات تعادل 40% من قيمة رواتبهم .**
- **الحاجة إلى الرقابة الإدارية الشديدة حيث ان فرض هذه الضريبة يتطلب فرض رقابة إدارية شديدة مما قد يعرقل النشاط الاقتصادي بسبب المضايقات التي تحدثها للمكلفين مما يحفزهم على الغش والتهرب من الضريبة.**

و بالرغم من المعوقات السابقة فإن الآثار الإيجابية التي تنتج من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تفوق بكثير الآثار السلبية الناتجة عن تطبيقها مما يجعلها ظاهرة ضريبية لا نظير لها اكتسحت العالم و انتشرت في كل قارة من قارات الدنيا و في مطلع كل عام تراها تدخل بلدانا جديدة محولة خصومها إلى أنصار مؤيدين لها[232].

[232] - د السيد ، خالد عبد العليم ، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية ، مرجع سابق ، ص 42 . و انظر أيضا :
د شويكار إسماعيل يوسف ، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة ، مرجع سابق ، ص 11 .

الفصل الثالث

الواقع الاجتماعي وآلية تطبيق ضريبة القيمة المضافة

المبحث الأول: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التضخم والأسعار والقوة الشرائية .

المبحث الثاني: الأثر الاجتماعي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

المبحث الثالث: أسس تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية

المبحث الأول: أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التضخم و الأسعار و القوة الشرائية :

إن أهم ما يثيره تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في أي بلد هو تأثيرها على الأسعار، فتوجد متغيرات كثيرة ومتنوعة لا يمكن معها ان نرجع إحداها بالذات وبصورة منفردة الى الآخر (مثلا كأن يكون إدخال الضريبة على القيمة المضافة متزامنا مع فوران في الأسعار بسبب ارتفاع أسعار البترول أو ارتفاع الأسعار لأسباب أخرى كالحروب وغيرها كما حدث في ايرلندا والنمسا وبوليفيا وايطاليا والمملكة المتحدة عام 1972 و1973 [233]) .و تلاقيا لهذه الآثار المتوقعة للضريبة على القيمة المضافة يجري دائما إعداد دراسات لتقدير حجم هذه الآثار على أسعار البيع بالتجزئة وتحاول الحكومات جاهدة حماية الجمهور من ارتفاع الأسعار ، كما يحاول التجار وصغار رجال الأعمال ترقب وتوقع هذه الآثار بسبب عدم تأكدهم مما ستفعله هذه الضريبة بما لديهم من سيولة نقدية، فيقومون بعدة تدابير احترازية كالمبالغة في هوامش إرباحهم. والمنطق السليم يفرض علينا تتبع ما يمكن حدوثه للأسعار والتضخم عند إدخال الضريبة على القيمة المضافة ، لذلك سنوضح أولا تأثيرات هذه الضريبة على التضخم و الأسعار و تغيراته المرافقة .

أولاً: ضريبة القيمة المضافة والتضخم و الأسعار:

حدث جدل كبير فيما إذا كانت ضريبة القيمة المضافة تملك تأثيرات تضخمية قوية، حيث كان هناك اتجاهان :

- الأول : يرى انه ليس لها أي تأثير على المستوى العام للأسعار ، و ان ارتفاع الأسعار المتزامن في بعض الأحيان مع تطبيق هذه الضريبة سببه التوسع في سياسات القروض و الزيادة في الأجور .
- الثاني : يرى ان ضريبة القيمة المضافة ترفع الأسعار وتزيد من حدة التضخم القائمة[234].فقد أشارت بعض الدول إلى أن أحد الأسباب الرئيسية لعدم استخدامها ضريبة القيمة المضافة هو اعتقادهم بوجود علاقة ايجابية بين ضريبة القيمة المضافة والتضخم .

ولا توجد دراسات نهائية توضح وبصورة قاطعة آثار ضريبة القيمة المضافة على الأسعار والتضخم ، ولا يرجع هذا السبب الى عدم الاهتمام بهذه المسالة ، و إنما يرجع السبب في ذلك الى عدة عوامل أخرى مثل التغيرات الناتجة عن المؤثرات الأخرى كالارتفاع في الأجور أو سياسة القروض أو زيادة أسعار السلع الاستهلاكية أو توقيت تطبيق الضريبة في فترة تضخم فعلي[235]. و بناء على ذلك تكون هذه الأسباب هي التي أحدثت التضخم و ليست الضريبة على القيمة المضافة هي السبب الأصيل له . كما يرى بعض الخبراء الماليون أن استخدام ضريبة القيمة المضافة كنوع آخر من أنواع الأنظمة الضريبية يعتبر سياسة انكماش أي لديها تأثيرات انكماش .فعلى سبيل المثال في البرتغال كان تأثير الضريبة على الأسعار لا يذكر لان تطبيقها

---

[233] - Alan A. Tait – value added tax international practice and problems, international monetary, fund , Washington , dc. 1988, p 191 .

[234] - Bramon Gerard (m) : the value added tax is a good utility infilder - national tax jornal,spe.1984,vol37,no.3,pp..303-312 .

[235] - أ الصياد – أميرة ، ورقة عمل كيفية مواجهة اثر الجات على مستوى الأسعار ، بحث مقدم في دليل أبحاث وحدة البحوث و المقارنة عن الفترة 2001/96 بمصلحة الضرائب على المبيعات ، مصر ص 37 .

تصادف حدوثه مع موجة انكماشية . ولفهم تأثير الضريبة على القيمة المضافة على التضخم لا بد من استعراض العديد من الدراسات و تجارب الدول وفقا للتالي :

- عند قيام أي بلد بإدخال ضريبة القيمة المضافة يقوم بدراسة التأثير الممكن لهذه الضريبة على مستوى أسعار المفرق كما أسلفنا ، حيث انه من المتوقع لضريبة القيمة المضافة أن تخفض الدخل الحقيقي تبعا لمقدار معادل تقريبا لحجم الضريبة. تقترح النظرية الاقتصادية وجود طريقتين لحدوث هذا وهما:

1- قد ينخفض الدخل الحقيقي من خلال هبوط في الأجور الاسمية ودفعات عناصر الإنتاج الأخرى دون أي تغيير في المستوى العام للأسعار.
2- قد ينخفض الدخل الحقيقي من خلال زيادة مرة واحدة في مستوى الأسعار بينما يتم بقاء الأجور الاسمية ودفعات عناصر الإنتاج الأخرى ثابتة أو غير متأثرة تبعا للضريبة. وفي كلا الحالتين قد ينخفض الدخل الحقيقي للأسر تبعا لمقدار الضريبة.

في هذا السياق وردت العديد من الدراسات والأبحاث، ففي عام 1981 عقد معهد بروكينغس مؤتمرا لمناقشة تجربة الدول الأوروبية التي كانت من أوائل المتبنين لضرائب القيمة المضافة في عامي 1967 و1973، حيث تم مناقشة الخلفية والعمل والآثار الاقتصادية لضرائب القيمة المضافة في فرنسا، إيطاليا، ألمانيا، نيوزيلندا، المملكة المتحدة والسويد، وكانت النتيجة التي تم التوصل إليها أن قضية ضريبة القيمة المضافة تدرس التأثيرات القليلة الملحوظة على مستويات الأسعار عندما يتم إقرار الضريبة، حيث كانت ضرائب القيمة المضافة الجديدة ضرائب بديلة حلت محل ضرائب المبيعات أو حجم الأعمال الحالية وزادت المبلغ الإجمالي للإيراد الضريبي إضافة إلى ذلك فقد اتخذت معدلات ضريبية متعددة لاسيما المعدل الصفري والإعفاء الكامل لتخفيف التغيرات في الضريبة وثيقة الصلة عبر الصناعات وأنواع الإنفاقات.

وبالمقارنة مع تحديد زيادات الأسعار الأدنى في زمن الإقرار، اكتشفت أبحاث المؤتمر أن الزيادات التالية في المعدلات الضريبية أدت إلى زيادات أسعار ملموسة، وتعتبر هذه نتيجة متوقعة في حال تم إحلال ضريبة قيمة مضافة محل ضرائب أخرى، بالرغم من أنها تزيد الإيرادات الضريبية. وقد أشار أحد الباحثين (هنري آرون)[236] أن الأبحاث المتعلقة بالاقتصاد القياسي للدول المستقلة وجدت أن زيادة بنسبة 1% في معدلات ضريبة القيمة المضافة أدت إلى أقل من زيادة بنسبة 1% في إجمالي مستوى الأسعار، ومن المتوقع أن تكون هذه الاستجابة أو المرونة أقل من واحد نظرا لأنه لن تطبق ضرائب القيمة المضافة على كافة الإنفاقات الاستهلاكية على نحو نموذجي، كما لاحظ أن هذه الزيادة مرة واحدة في مستوى الأسعار كان محتملاً، نظرا لأن كل دولة زادت موارد المال لملائمة الإنفاق الأعلى المطلوب لدعم زيادات الأسعار. وبالتالي يكون ارتفاع مستوى الأسعار له تأثير على تخفيض الدخل الحقيقي للعمال بسبب ازدياد الأسعار أكثر من انخفاض الأجور الاسمية أو ارتفاع البطالة.

كما وجدت دراسة متعلقة بالاقتصاد القياسي لتأثير إحلال ضريبة قيمة مضافة محل ضرائب مبيعات المفرق في أربع مقاطعات كندية تفاوت الأسعار بتوافق مع التغير في فعالية معدلات ضريبة القيمة المضافة

236 - Aaron, Henry, 1981. editor, *The Value-Added Tax: Lessons from Europe* Brookings Institution (September).

تبعا لفئة الإنفاق الاستهلاكي الرئيسية، بمعنى كانت التغيرات في الأسعار الاستهلاكية تبعا لفئة الإنفاق تناسبية وفقا للتغير في ضرائب الاستهلاك المفروضة على كل فئة.إذا تطبيق ضريبة القيمة المضافة على جزء فقط من الاستهلاك يعود إلى إعفاءات هامة ومعدلات ضريبية مخفضة حيث تستنتج منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية أن متوسط نسبة التامين (إيرادات ضريبة القيمة المضافة الفعلية التي تمت مقارنتها بضرائب الإنفاقات الاستهلاكية الخاصة كاملة عند المعدل القياسي) بالنسبة لدول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هي 85% ولكن كما تشير نتائج الابحاب يبقى هناك توقع لزيادة مرة واحدة في مستوى الأسعار، وهي زيادة اقل مما تم تضمينه تبعا لضريبة شاملة والتي تظهر جزء من الاستهلاك خاضع للضريبة.

ولقد درس (تايت)[237] أحجام التضخم مدة سنتين قبل وبعد إقرار ضريبة قيمة مضافة في 35 دولة وجد أنه يتم تصنيف ضرائب القيمة المضافة في 29 دولة أو (83%) من الدول التي تمت معاينتها على انه لن يكون لديها تأثير على مؤشر أسعار المستهلكين أو انه لديها فقط زيادة مرة واحدة في مؤشر أسعار المستهلكين كما في (فرنسا وألمانيا) (لم يسبب استخدامها زيادة في معدلات التضخم)، ولقد كان هناك زيادة في معدل التضخم في الدول الستة الباقية أو 17% من الدول نظرا لأنه في هذه الدول يتبع استخدام ضريبة القيمة المضافة بسياسات التضخم المتعلقة بالأجور والنقد في وقت واحد وبسبب هذه الحقيقة لا يمكن التوصل إلى نتيجة أن استخدام ضريبة القيمة المضافة يسبب التضخم. والمرحلة النهائية التي تم إجراؤها من قبل (تايت) هي أنه حتى في حال لم يتأثر معدل التضخم الكلي بإقرارات ضريبة القيمة المضافة أو تغيرات المعدل فإن هناك تغيرات هامة في الأسعار وثيقة الصلة.

كما تم إعداد بحث لدراسة التأثير التضخمي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في إيران[238]، ولتحقيق هذا الغرض تم تطبيق جدول (مدخلات – مخرجات)، وتم حساب مؤشر الحساسية لتحديد التأثير التضخمي لتطبيق 10% من ضرائب القيمة المضافة في القطاعات التسعة والعشرين للاقتصاد الإيراني، والجدول رقم (28) التالي يوضح نتائج الدراسة:

جدول رقم (28) تغير السعر قبل و بعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة في إيران

	القطاع	مؤشر الحساسية	السعر قبل %10 VAT	السعر بعد %10VAT	تغير السعر	المرتبة	الاعفاء الضريبي
		1	2	3	4	5	6
1	الزراعة	1.25	1.058	1.164	0.106	29	إعفاء
2	الثروة الحيوانية والصيد	1.06	0.992	1.091	0.992	26	إعفاء

237- Tait, Alan. 1990. "VAT Revenue, Inflation and Foreign Trade Balances," In *Value Added Taxation in Developing Countries*, ed. Malcolm Gillis. International Bank for Reconstruction, pp. 17-31.

242- Zahra Afshari Professor of Economics, Estimating the Inflationary Effect of Implementing Value Added Tax in Iran (An Input –Output Approach).

	28	0.104	1.148	1.044	0.925	صيد الأسماك	3
	25	0.099	1.057	0.988	0.728	الأحراج	4
إعفاء	1	0.101	0.112	0.102	1.05	النفط والغاز الطبيعي	5
	12	0.083	0.914	0.831	0.874	التعدين	6
إعفاء	15	0.904	0.995	0.904	1.328	صناعة الأغذية	7
	6	0.699	0.769	0.699	0.633	النسيج	8
	5	0.768	0.768	0.699	0.639	الخشب ومنتجاته	9
إعفاء	9	0.747	0.821	0.747	1.05	صناعة طباعة الورق	10
إعفاء	3	0.066	0.731	0.665	2.314	البلاستيك ومنتجاته	11
	11	0.075	0.852	0.775	0.929	منتجات المعادن	12
إعفاء	8	0.0722	0.795	0.722	1.379	الصناعات الأساسية المتعلقة بالمعادن	13
1	14	0.0693	0.762	0.693	0.839	الآليات	14
	10	0.077	0.846	0.769	0.691	المعدات الكهربائية	15
	7	0.071	0.781	0.711	0.646	توزيع الغاز	16
	27	0.0995	1.0938	0.995	0.609	الموارد المائية	17
	18	0.087	0.961	0.873	0.7608	البناء الخاص	18
	13	0.085	0.937	0.852	0.6011	البناء العام	19
إعفاء	18	0.093	1.017	0.924	1.882	النقل	20
	16	0.0907	0.997	0.907	0.845	الاتصالات	21
إعفاء	21	0.0972	1.0692	0.972	1.96	التجارة	22
0	20	0.0954	1.049	0.954	0.62	المطاعم الفندقية	23
إعفاء	17	0.092	1.016	0.924	1.033	الوساطة المالية	24
	25	0.037	0.409	0.371	0.6997	التامين	25
	22	0.098	1.077	0.979	0.847	العقارات	26
	24	0.098	1.08	0.981	0.678	الخدمات المتخصصة	27
إعفاء	19	0.094	1.033	0.939	1.525	الخدمات الاجتماعية	28
	23	0.098	1.077	0.979	0.741	الخدمات العامة	29

المصدر - Zahra Afshari Professor of Economics, Estimating the Inflationary Effect of Implementing Value Added Tax in Iran (An Input –Output Approach).2000

تم إعداد الجدول من قبل الكاتبة بناء على جدول مدخلات – مخرجات العام 1993 في إيران.

يشير الجدول رقم (28) إلى أن القطاعات ذات تأثير السعر المرتفع هي (1- 2- 5- 7- 10- 11 – 13- 20 – 22- 24- 28)، تظهر أسعار كل قطاع من القطاعات قبل وبعد ضريبة القيمة المضافة بشكل بيانات في العمود (2) والعمود (3) للجدول، حيث نلاحظ من خلال العمود رقم 3 أنه يتغير السعر في القطاعات المختلفة بين 1% و10.5%، وسيكون التأثير التضخمي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في القطاعات الإحدى عشر للاقتصاد الإيراني كبير، ولكن ستواجه القطاعات الثمانية عشر المتبقية تأثيرا طفيفا نسبياً من التضخم، وبتطبيق طريقة نموذج السعر[239] نجد أنه بعد تطبيق 10% من ضريبة القيمة المضافة على كافة القطاعات التسعة والعشرين سيزيد معدل التضخم بمقدار 7.4%، لذلك وبغية تخفيض التأثير التضخمي لضريبة القيمة المضافة نأخذ بعين الاعتبار نتيجة الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة للقطاعات الإحدى عشر (والتي تتأثر أسعارها بضريبة القيمة المضافة بشكل كبير) والمصنفة في المرتبة الأولى (العمود 4 و5) وكنتيجة للتغير الكلي في مؤشر الأسعار المتحول إلى 3.4%، لذلك أشارت نتائج البحث الى ضرورة إتباع السياسة التدريجية بغية تخفيض التأثير التضخمي لضريبة القيمة المضافة أي سياسة خطوة بخطوة.

- **من ناحية أخرى تدل بعض الدراسات [240]أنه من الممكن الاستفادة من ضريبة القيمة المضافة في مجابهة حدة التضخم وخاصة في البلدان النامية، حيث أن عملية التنمية الشاملة والتوسع في الاستثمار تخلقان ضغوطا تضخمية بسبب زيادة حجم الدخول والعمالة، والتمويل بالعجز والتوسع بالدعم والمنح وزيادة النفقات التمويلية مع زيادة الإنفاق على الاستثمارات الجديدة والتوسع في سياسة الإعفاءات مما يؤدي إلى زيادة الطلب الفعلي الذي يقابله محدودية الإنتاج وعجز الجهاز الإنتاجي عن تلبية الطلب المتزايد وبالتالي ارتفاع الأسعار. ويمكن أن تقوم الضريبة على القيمة المضافة بدورها في كبح جماح التضخم حتى وإن تسببت في رفع مستويات الأسعار بشكل قليل، وذلك بسبب أنها تصيب الاستهلاك مباشرة و بالتالي فهي أفضل من اللجوء إلى تخفيض النفقات العامة، حيث أن متطلبات التنمية تفرض عدم تخفيض النفقات العامة وخاصة في مجال الاستثمار، فالضريبة على القيمة المضافة تمايز بين السلع بقدر أهميتها الاستثمارية أو الاستهلاكية. وبما أن التمويل بالعجز يخلق ضغوطا تضخمية فإنه يجب خلق توازن بين الدخول المتاحة وحجم الإنتاج المعروض وذلك من خلال سياسات أسعار دقيقة يكون للضريبة دورا هاما في ضبطها لأن حركة الأسعار هي من أهم أسباب التقلبات الاقتصادية. وعن طريق الضريبة على القيمة المضافة وما لها من أثر تحويلي أو ناقل سيتم توجيه الاستثمارات الجديدة وتحويل ما هو قائم منها من المشاريع السلبية إلى المشاريع المجدية، وهو ما سيؤدي إلى تحرير الاقتصاد والتعجيل في سير عملية التنمية.**

بالنتيجة : يمكن القول بصفة عامة انه ليس من السمات الأصيلة لتطبيق الضريبة إحداث اثر تضخمي و لم يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة الى ارتفاع ملحوظ في الأسعار في أكثر من 70% من الدول المطبقة للضريبة و ان أي زيادة في معدل التضخم كان مرتبطا في كل حالة بتوسع في الأجور و

[239] - طريقة نموذج السعر: وهو نموذج سعر ليونتيف وهو مجموعة من المعادلات الخطية الآنية والتي يكون في كل قطاع اقتصادي منتج مجموع إنتاجه = مجموع نفقاته، وتبين كل معادلة التوازن بين السعر المستلم و الدفعة الناتجة عن كل قطاع داخلي وفقا لمجموعة منتجاته، وتتضمن النفقات الأجور والفائدة والمقاولات المنسوبة إلى الأسر والضرائب المدفوعة للحكومة ودفعات أخرى تبعا للقطاعات.

[240] - د يوسف، شويكار إسماعيل. الضريبة العامة على المبيعات خطوة على الطريق الصحيح لتحرير الاقتصاد المصري، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الخامس المنعقد في جامعة عين شمس 1991 بعنوان الضريبة العامة على المبيعات بين التشريع والتطبيق، ص 5 .

سياسات القروض و ان الأثر الفوري للضريبة على القيمة المضافة هو ارتفاع أثمان السلع المفروضة عليها ، و لكن هذا الارتفاع في السعر يختلف تماما عن ذلك الارتفاع الذي يؤدي الى التضخم لان ارتفاع الأسعار الناجم عن فرض الضريبة على القيمة المضافة لا يترتب عليه زيادة في الدخل النقدي ، والمرتبات و الأجور تتلوها زيادات أخرى و في كل زيادة في الأجور تزداد الأسعار ارتفاعا ، و تصل بالفعل الى تضخم حقيقي لأنها ترفع الأسعار مرة واحدة فقط عند بداية فرضها ، و يرى احد الباحثين ان ارتفاع الأسعار الناجم عن فرض الضريبة على القيمة المضافة يؤدي الى تخفيض القوة الشرائية الحقيقية وبالتالي ترشيد الاستهلاك والذي هو أحد أهداف الضريبة[241].

هناك بعض الإجراءات التي تتخذها الدول لاحتواء التضخم و أية آثار أخرى تضخمية محتملة قد تصاحب تطبيق الضريبة و من اهم هذه الإجراءات قيام الحكومة بإعلام الجمهور و التجار بالآثار المتوقعة للضريبة على القيمة المضافة على الأسعار و تعريفهم بنظم مراقبة الأسعار و النظم و الإجراءات التعويضية التي توجد في الضرائب الأخرى و الوقت المناسب لاستبدال الضريبة بأخرى و الأحكام التي تكفل خصم الضرائب السابق دفعها على الأصول و المخزون و استخدام كافة أساليب الرقابة على الأسعار(كما فعلت النمسا و فرنسا و كوريا و النرويج و هولندا) و يجب ألا تطبق هذه الضريبة إلا عند مستوى تضخم لا يزيد عن 8% حتى لا يرتبط بالأذهان أن أثر الضريبة يؤدي إلى تضاؤل حجم المدخرات وما يستتبعه من أثر على الاستثمارات[242] .

ومما لا شك فيه ان لفرض الضريبة ثلاث نتائج بصورة طبيعية في مجال الأسعار هي:

1- تخفيف أسعار الاستثمارات (السلع الاستثمارية – الرأسمالية) ومخزون المؤسسات من السلع، وذلك نتيجة مبدأ الحسم الذي تعتمده الضريبة على القيمة المضافة.
2- تخفيض طفيف للأسعار عند التصدير إذ سيصبح المنتج (السلعة أو الخدمة المصدرة) في حل من الضريبة المستوفاة في الأصل على المواد الأولية أو الاستثمارات والأعباء العامة وبشكل عام الأموال والخدمات اللازمة لإنتاجه أو استيراده، بالإضافة لخضوعه للمعدل الصفري للضريبة، وذلك بفضل آلية حسم الضريبة لعمليات التصدير المعفاة من الضريبة مع حق الحسم.
3- ارتفاع الأسعار الاستهلاكية والذي سيتم توضيحه بشكل موسع في الفقرات القادمة.

نظراً لأن ضرائب القيمة المضافة تقدم إعفاء كامل أو معدلات أقل بالنسبة لجزء هام من الاستهلاك، سوف تزيد ضريبة القيمة المضافة أسعار بعض المنتجات أو الخدمات المتعلقة بغيرها، ويمكن أن يؤدي هذا إلى تغيرات المشتريات والتوظيف والنشاط الاقتصادي ضمن الشركات والصناعات. على سبيل المثال: يمكن أن تنخفض المبيعات والتوظيف في صناعة المفرق بينما تزيد الأسعار وثيقة الصلة (من ضمنها الضريبة)، في حين يمكن أن يزيد النشاط الاقتصادي في الصناعات غير الخاضعة للضريبة أو الخاضعة لضريبة أقل متضمنة ربما صناعات خدمية كثيرة ، بينما تنخفض أسعارها المتعلقة بالسلع المثقلة بالضرائب.

[241] - Due (john) : sales taxation . p43.
[242]- Alan A. Tait –VAT administrative and policy issues international montarary fund , Washington dc ., 1991 , p9 .

إن التنبؤ بالتغير في الأسعار وفقا لهذه الضريبة يفرض علينا التفرقة بين كون الضريبة على القيمة المضافة تستهدف زيادة الإيرادات أم تعد مجرد تعويض عما فقد من حصيلة ضرائب أخرى تم تخفيضها أو استبدالها ، و من الملاحظ من خلال تجارب الدول أن إدخال الضريبة في معظم الحالات كان يستهدف توفير إيرادات بديلة مساوية لضرائب أخرى [243]. و في هذه الحالة يجب أن يؤخذ في الاعتبار الآثار المترتبة على تخفيض الضريبة أو الضرائب الأخرى ، و كمثال على ذلك في كوريا تم استبدال الضريبة على القيمة المضافة بثماني ضرائب تضمنت مزيجا معقدا من التغيرات في أسعار المصنع و أسعار المنتج عند مرحلتي الإنتاج الصناعي و تجارة الجملة . و لقد قامت كوريا بإعداد عينة تتألف بما يزيد عن مائة نشاط لتقييم مدى انعكاس كل من الضرائب التي ستحل الضريبة على القيمة المضافة محلها على الأسعار ، و من ثم انخفاض الأسعار أو ارتفاعها و هو ما يمكن توقعه عند إلغاء تلك الضرائب لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلا منها .

وفقا لهذه الفكرة هناك قضايا رئيسية لا بد من التعرض لها و هي الافتراضات التي تصاحب ذلك التحول فمثلا من المتوقع أن تمرر الضريبة على القيمة المضافة إلى الأمام forward بالكامل ، و يكون هناك فكرة عامة ان التجار جميعهم سيتأثرون بالضريبة ، و في أحيان أخرى يغتنم التجار الفرصة لزيادة الأسعار بشكل مبالغ به و يحدث هذا حتى لغير الخاضعين للضريبة ، و بطبيعة الحال فإن أسعار الضريبة المختلفة ستؤدي إلى تغيرات في الأسعار النسبية حيث يرى البعض أن الضريبة على القيمة المضافة تؤدي الى ارتفاع المستوى العام للأثمان بأكثر مما تفعل الضرائب الخاصة على بعض السلع كما أنها تعامل السلع المختلفة الأهمية بالنسبة للمستهلك معاملة واحدة و هي على ذلك تعتبر أشد عبئا على الطبقات الفقيرة ذات الدخول المحدودة منها على الطبقات الغنية ذات الدخول المرتفعة و بذلك فهي تتلاءم أكثر في البلاد المتقدمة حيث يتحقق مستوى مرتفع من الدخل الفردي[244] ، و سيتحمل بالنتيجة كافة التجار بالضريبة و تكاليف الالتزام بها آملين في تعويضها .

كما يمكن أيضا نقل الضريبة إلى الخلف backward أي تحميل عبئها على التكلفة و ذلك بعدم زيادة المعروض من النقود لتعويض الزيادة في الأسعار حيث ينخفض الطلب الكلي استجابة لعوامل أخرى و بالتالي يضطر التجار لاستيعاب الضريبة عن طريق تمريرها خلفا و تحميلها على المراحل السابقة للبيع .

بالنتيجة فقد تبين أنه إذا حلت الضريبة على القيمة المضافة محل ضريبة مطبقة بالفعل فقد يحدث تغير في الأسعار النسبية ، و لكن لا تزيد الأسعار عموما إلا إذا صاحب تطبيق الضريبة عوامل أخرى تسبب التضخم كما بينا سابقا مثل زيادة عرض النقود أو زيادة أسعار السلع الأساسية ، أو تطبيقها في فترة تضخم أو زيادة الأجور .

243 - انظر الجدول في الملحق رقم (4) جدول أمثلة على أثر إدخال الضريبة على القيمة المضافة على الأسعار .

244 - د القباني غسان فوزي ، نظام الضريبة على القيمة المضافة و إمكانية الأخذ بها في سوريا ، رسالة دكتوراه / مرجع سابق ، ص 18 .

ثانيا : تجارب بعض الدول :

قامت العديد من البلدان مثل كوريا و المكسيك و المغرب و نيوزيلندا و البرتغال و المملكة المتحدة بتحليل البيانات لمعرفة الآثار المتوقعة لإدخال الضريبة على القيمة المضافة و جاءت النتائج جيدة و لكن معظم البلدان لا تتوفر لديها البيانات، حيث لم يتم اختبار أي من نظم الضريبة التي تم إدخالها و مضاهاتها بالضرائب السابقة و حساب أثر كل من الضريبة على القيمة المضافة و الضرائب المستبدلة على السلع و مدى انصراف المستهلكين عن السلع الخاضعة للضريبة ، و إن استعراض تجارب الدول و طريقتها في التنبؤ بالتغيرات السعرية و محاولتها معالجة المشكلات الحساسة فيها عند إدخال الضريبة على القيمة المضافة تظهر أشياء عديدة فمع تجميد الأسعار في بلجيكا و كوريا و هولندا ، أو السيطرة على الأسعار و الأجور في المملكة المتحدة أو تشكيل لجنة محلية للرقابة على الأسعار في ايرلندا أو التحكم في هوامش الربح في ايرلندا و هولندا ، إضافة إلى النتائج الحديثة التي تم التوصل إليها في كل من المجر و البرتغال و نيوزيلندا و استراليا و كرواتيا و دراسات الاتحاد الأوروبي و منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي توضح ان الحكومات ما تزال تهتم غاية الاهتمام برد فعل المستهلكين .

فيمايلي بعض الدراسات و تجارب الدول المطبقة لهذه الضريبة وتغيرات الأسعار فيها:

1- **في بلجيكا طبقت الضريبة على القيمة المضافة في عام 1971 و كانت ضريبة تراكمية معقدة بسعر 7% تمتد إلى كافة المراحل عدا تجارة التجزئة ، اتخذت فيها إجراءات مثل سياسة الرقابة على الأسعار و تم تجميد الأسعار على مدى ثلاثة أشهر الأولى لإدخال هذه الضريبة و قد أدى هذه الإجراء مع تطبيق سياسة صارمة على زيادة الأسعار فيما بعد إلى الحد من الزيادة إلى 2.3% خلال الشهور الثلاثة الأولى من عام 1971 و 5% خلال بقية العام و هو ما لم يزد كثيرا عن السنوات السابقة .**

2- **في الدانمارك[245] : أدخلت الضريبة فيها لتحل محل ضريبة على تجارة الجملة ، و اتسع نطاقها و تضاعفت الإيرادات و تقبل الناس حدوث أثر محسوس على الأسعار في المستقبل ، و ما يميز الدانمارك هو إمكانية حساب أثر الضريبة على الأسعار بوجه دقيق بسبب توافر مؤشرات للأسعار مثل مؤشر أسعار المستهلك و الذي يأخذ في اعتباره التغييرات في الضريبة ، و مؤشر الأجور (معدلات الأجور) و كانت النتيجة هي زيادة مؤشر أسعار المستهلك بنسبة 8% على حين زاد مؤشر أسعار الأجور بنسبة 3.1% و لذلك اعتبرت الضريبة على القيمة المضافة هي المسؤولة عن زيادة مؤشر أسعار المستهلك بنسبة 4.9% مع مراعاة أن الزيادة في الأجور بشكل كبير قد عوضت جزئيا عن تآكل حجم الاستهلاك الحقيقي و من ثم خضع تأثير الضريبة على مستوى الأسعار للتعديل بالتدخل الحكومي المباشر .**

3- **في فرنسا حدث زيادة طفيفة في مؤشر أسعار المستهلك1.15% ، و لكن لا تعزى كلها للضريبة على القيمة المضافة بل يعزى فقط ما يقل عن 1% و قامت فرنسا بأجراء تحليلات تخص 78 منتجا أوضحت أن الفروق في الأسعار قبل التحول و بعده تعكس التغيرات الضريبية انعكاسا صحيحا و**

[245] - Ernest & young " international vat, a guide to practice and procedures in 21 countries , Ernest & young international . London, 1991 p 53.

قامت إدارة تحديد الأسعار عند امتداد تطبيق الضريبة ببذل جهد في إسداء النصح ووضع جدول لحساب هوامش الربح الإجمالية من اجل إرشاد و توجيه تجار التجزئة و تفادي زيادة الأسعار[246] .

4- في دراسة[247] تحليل النظام المالي لجمهورية كرواتيا عند إدخال ضريبة القيمة المضافة وخصوصاً ما يتعلق منها بدراسة تأثيرات السعر بالنسبة لإدخال ضريبة القيمة المضافة حيث تعاني كرواتيا من حالات تضخم مفرط إضافة إلى أنه لا تزال التوقعات المتعلقة بالتضخم موجودة .لذلك تكون دراسة التأثيرات المتعلقة بالأسعار هامة جداً.

لا بد من الإشارة أن إدخال ضريبة القيمة المضافة إلى كرواتيا تم في عام 1998، حيث حلت ضريبة قيمة مضافة مفردة بمعدل وحيد 22% مع مجال محدود جدا من الإعفاءات محل ضريبة المبيعات بالمفرق على البضائع والخدمات التي كانت موجودة في ذلك الوقت. وقد اتبعت كرواتيا في دراستها طريقة التخمين تبعا لوجود بيانات إحصائية، وكان الخيار الوحيد هو تحليل حركات الأسعار المحتملة بالنسبة لمجموعة من البضائع والخدمات (بسبب عدم وجود جداول مدخلات – مخرجات) وكانت الفكرة هي اختيار مثال نموذجي للبضائع والخدمات لتحليل بنية الأسعار فيما يتعلق بالضرائب وتحديد المبلغ الفعلي للضريبة بواسطة الأسعار.

وقد تم استخدام سلسلة بيانات مكتب الإحصاء الرسمي بغية تحديد بنية الأسعار وتحديد المقدار الضريبي للأسعار وتم استخدام ثلاث مجموعات من البيانات:

- سلسلة معدل أسعار المنتج (لأكثر من 300 منتج (سلعة)).
- سلسلة معدل أسعار البيع بالجملة (لأكثر من 300 منتج في أربع مدن).
- سلسلة معدل أسعار البيع بالمفرق (لأكثر من 400 سلعة وخدمة).

مع العلم أن مجموعة البضائع والخدمات المختارة هي نفسها مستخدمة للتحليل ولحساب مؤشرات الأسعار السابق ذكرها وهي المعايير الرسمية للتضخم في كرواتيا، ووفقا لهذه الطريقة ستتضمن النتيجة النهائية للتحليل ليس فقط تخمين حركات الأسعار بالنسبة للسلع الأحادية، بل أيضا تقدير التغير في التضخم الناتج عن إدخال ضريبة القيمة المضافة.

ويتم اللجوء إلى إتباع أسلوب معين في حساب التخمينات الأولية للتنبؤ بتأثير الأسعار بالنسبة لإدخال ضريبة القيمة المضافة تعتمد على اتخاذ وتحديد بنية أسعار معينة تبين أن كلا من ضريبة المبيعات على المنتجات وضريبة المبيعات على الخدمات يتم حسابها كضريبة على الضريبة وتتم الإشارة إلى ظهور عنصر ضريبة على الضريبة ضمن بنية السعر كتأثير تسلسلي. كما يتم العمل على تقدير معدل العبء الضريبي بالنسبة لمنتجات محددة من خلال مرحلتين قدرت المرحلة الأولى معدل العبء الضريبي الفعلي على المنتجات الشخصية التي لديها أسعار تشترك في حسابات مؤشر أسعار التجزئة، وقدمت هذه النتائج أساسا لتقدير معدل العبء الضريبي المرجح والفعلي على الاستهلاك ويعتبر حساب هذا المعدل هاما للأسباب التالية:

---

[246] Georges Egret " Que Sais – je? La tva , press. Universitaire de france, deuxieme edition, 1978 pp108-109 .

[247] - Martina Dalić , PRICE EFFECTS OF VAT INTRODUCTION IN CROATIA , Occasional Paper No. 4 , December 1997, Institute of Public Finance .

- يقصد بتكوين معدل العبء الضريبي للمنتجات التي تشترك في حسابات مؤشر الأسعار تشكيل المعدل الحقيقي أو معدل الضريبة الفعلي.
- يبين إجمالي العبء الضريبي المرجح والحالي في الاستهلاك وموازنته مع معدل ضريبة القيمة المضافة كمقياس للعبء الضريبي بموجب شروط الضريبة الجديدة، التوجيه العام للتغير في مؤشر الأسعار الذي يمكن توقعه بعد إدخال ضريبة القيمة المضافة.

أما المرحلة الثانية فهي حساب معدل العبء الضريبي بالنسبة لكامل نموذج البضائع والخدمات وبعد هذه التخمينات واستخدام نظام الأوزان المستخدم عادة لحساب مؤشر أسعار المفرق يتم تقدير إجمالي معدل العبء الضريبي على البضائع والخدمات وشيكة الاستهلاك. ونتيجة لذلك تم التوصل إلى مايلي: اتجاه التغيرات في أسعار مجموعات المنتجات التي تم تحليلها وكذلك في إجمالي مؤشر أسعار المفرق بعد إدخال ضريبة القيمة المضافة يعني ذلك تماشيا مع النتيجة المتفق عليها حول تغيرات الأسعار الناتجة عن إدخال ضريبة القيمة المضافة، يمكن أن تسبب ضريبة القيمة المضافة تغيرات (زيادة) في إجمالي السعر في حال كان معدل ضريبة القيمة المضافة مختلف (أعلى) من العبء الضريبي الفعلي الحالي ومن جهة أخرى يعتمد العبء الضريبي الفعلي والحالي على معدل نسبة الضريبة الحالي وعلى درجة تأثير التسلسل[248].

ولقد قامت هذه الدراسة بتقدير التغيرات في مؤشر الأسعار بعد إدخال ضريبة القيمة المضافة بإتباع طريقة معينة نوجزها بمايلي:

ابتداء من معدل العبء الضريبي الفعلي الذي تم حسابه بالأسلوب المبين سابقا يتم حساب معدل السعر الصافي بالنسبة لكل سلعة في نموذج البضائع والخدمات الذي تم اختياره، حيث يتم حساب معدل السعر الصافي كنسبة لسعر المفرق والمعدل الضريبي الفعلي الذي تم حسابه بالنسبة لكل سلعة في النموذج، ويمكن اعتبار السعر الصافي كتقريب جيد للأساس الضريبي بالنسبة لضريبة القيمة المضافة باعتباره لا يتضمن أي عنصر لضريبة المبيعات على البضائع والخدمات، ويعتبر تدرج المراحل مماثل في تأثيراته الاقتصادية لضريبة مبيعات المفرق على البضائع والخدمات التي تم حسابها عند المعدل ذاته في المرحلة الأخيرة لسلسلة الإنتاج والتوزيع، وباستخدام ذلك تم إعادة تنظيم الأسعار التي ينبغي أن توجد في نظام ضريبة القيمة المضافة عن طريق مضاعفة معدل السعر الصافي تبعا لمعدل ضريبة القيمة المضافة (22%) ومن المفترض أن تبقى أسعار الخدمات المعفاة ثابتة. وبالتالي كان هناك سيناريوهان للتكهن بالتغير المحتمل لمؤشر الأسعار الذي يلي إدخال ضريبة القيمة المضافة هما:

السيناريو الأول :يرى أن كافة المنتجين والتجار في كافة سلاسل القيمة المضافة يقومون بحساب الضريبة أولا بدقة عالية مباشرة بعد أن يتم إدخال ضريبة القيمة المضافة، هذا يعني دراسة تأثيرات سيناريو تصبح فيه المنتجات الخاضعة في الوقت الحاضر لمعدلات ضريبة مبيعات فعلية أقل من معدل ضريبة القيمة المضافة أكثر غلاء تبعا للفرق بين المعدل الفعلي ومعدل ضريبة القيمة المضافة، كما تصبح المنتجات التي تم فرض ضريبة عليها في الوقت الحاضر بمعدل فعلي أعلى من معدل ضريبة القيمة المضافة أرخص تبعا لمقدار الفرق بين هذين المعدلين .بالنسبة لكافة الخدمات المعفاة فإنه من المفترض بعد إدخال ضريبة القيمة

248 - Tait, Alan (1990): "Revenue, Inflation and the Foreign Trade Balance" in Gillis, Malcom, C.S. Shoup, G.P. Socat (ed.): "Value Added Taxation in Developing Countries", World Bank Symposium, Washington, pp. 17-32

المضافة أن يبقى السعر ثابت أو مشابه لسعر تلك الخدمة في الوقت الحاضر، وضمن المفهوم المتعلق بالرياضيات تم وضع تخمينات هذا السيناريو تبعا لحساب المعدل 22% على معدل السعر الصافي الذي تم التوصل إليه بالأسلوب المبين سابقا حيث يهمل هذا السيناريو عدم مرونة الأسعار الهابطة ويفترض بأن المقدار الكامل للهوامش التجارية وأرباح المنتج تبقى ثابتة مع العلم إن الخدمات الشخصية للصناع والتجار تعتبر مهملة في نظام ضريبة القيمة المضافة هذه.

السيناريو الثاني: يرى أن كافة المنتجين والتجار الذين يملكون منتجات خاضعة للضريبة بمعدلات فعلية أعلى من معدل ضريبة القيمة المضافة في الوقت الحاضر سينجحون بتخفيض العبء الضريبي (فبواسطته قد خفضوا أسعارهم في الواقع) إلى هوامش ربحهم. ولقد كان الغرض من هذا السيناريو اختبار ما قد يحدث لمؤشر الأسعار في حال أصبحت كافة المنتجات الخدمات التي لديها عبء ضريبي فعلي اقل من العبء الضريبي الذي تم إدخاله مع ضريبة القيمة المضافة أكثر غلاء وبقيت أسعار كافة المنتجات الأخرى ثابتة، وكما في السيناريو الأول من المفترض أن تبقى أسعار المنتجات المعفاة ثابتة وأن تكون كافة الخدمات هي في نظام ضريبة القيمة المضافة.

إن الدراسة عمدت إلى تفسير النتائج بحذر بالغ، حيث لم يكن من الممكن إزالة تأثير التسلسل بالكامل في عملية تحقيق هذه الخطة أي إزالة كامل الضريبة من السعر وهذا يعني انه من الممكن أن نتوقع العبء الضريبي الحالي سيكون اكبر نوعا ما من العبء الضريبي المفترض في تقدير مؤشر الأسعار وبناء على ذلك في حال كان العبء الضريبي الفعلي أكبر مما كان مفترض في الحساب، عندئذ في حال تم حساب ضريبة القيمة المضافة على نحو دقيق وصحيح ينبغي أن يكون تغير السعر الأعلى والحقيقي أقل، وتغير السعر الأدنى الحقيقي أكبر والنتيجة فإن قيمة مؤشر الأسعار ينبغي أن تكون أصغر.

إن نتيجة تطبيق السيناريو الأول في حال تم برهنته وتطبيق ضريبة القيمة المضافة بدقة تامة، سوف تزداد الأسعار بنسبة 3.27% كحد أعلى، وتصبح الخدمات أكثر غلاء بنسبة 10.8% على الأكثر وهذا سيناريو يدعو للتفاؤل. أما نتيجة تطبيق السيناريو الثاني يبين أن الأسعار تزداد بمعدل 5.2% كحد أعلى والخدمات تصبح أكثر غلاء بنسبة 7.72% وهذا سيناريو يدعو للتشاؤم.

إذا إن نتائج كلا السيناريوهين تبين إمكانية تغير في الأسعار مرة واحدة، كما انه من الواضح أن زيادة في أسعار الخدمات تسهم بزيادة في إجمالي مؤشر الأسعار على نحو ملحوظ ، وبالتالي يمكننا أن نتنبأ بصورة واقعية بأن تغيرات الأسعار الفعلية في الشهر الأول لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ستكون بين هذين الحدين، كذلك من المتوقع بان عدم مرونة الأسعار الآخذة بالهبوط لن تكون مطلقة حتى ان المنتجات التي تواجه نقص في العبء الضريبي لن تصبح مع ذلك ارخص الى درجة أكبر أو أقل.

و قد لجأت الباحثة إلى استعراض بعض التفاصيل في طريقة التنبؤ بتغيرات الأسعار في التجربة الكرواتية ، ليس فقط من أجل معرفة الآثار المترتبة على تطبيق هذه الضريبة على الأسعار و إنما أيضا الإفادة من طرق الدراسة ومعرفة نوعية البيانات التي يجب أن تكون متوافرة وفقا لهذه الطريقة و لغيرها ، خصوصا في حالة وجود تضخم مفرط و قابل للزيادة كما هو الحال في سورية .

إذا تبعا لتجارب الدول الأخرى يمكن أن تسبب ضريبة القيمة المضافة ارتفاع الأسعار خلال الفترة التي تلي إدخالها مباشرة، وتعتبر محددات سلوك الأسعار في الفترة التي تلي إدخال ضريبة القيمة المضافة

كثيرة، حيث سيؤثر على زيادة الأسعار وثيقة الصلة وأنماط الطلب التي تعني بأنه سيتم تحقيق دخل جديد ومرونة في الأسعار كما تعتمد تأثيرات الأسعار بالنسبة لإدخال ضريبة القيمة المضافة على التفاعل والعلاقات المتبادلة بين عدة عوامل أخرى، حيث تعتبر سياسة سعر الصرف والسياسة النقدية وسلوك الإيرادات والضرائب الأخرى فضلا عن حالة الدورة الاقتصادية وعدم مرونة الأسعار الآخذة بالهبوط والتوقعات المتعلقة بالتضخم عوامل ستمارس تأثيرا ملحوظا على الأسعار في الفترة التي تلي إدخال ضريبة القيمة المضافة [249].

ولا بد من الإشارة أن البلدان العربية التي طبقت ضريبة القيمة المضافة ومن بينها لبنان [250]كمثال تتوقع ألا يكون للضريبة على القيمة المضافة أثر ملحوظ على مؤشر الأسعار الإجمالي لعدة أسباب ومنها:

- سيتزامن إدخال الضريبة على القيمة المضافة مع سياسة إلغاء بعض الضرائب غير المباشرة، مثل ضريبة الـ ٥ %على المطاعم والفنادق بالنسبة للأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة. كما أن نسبة المعدل المقترح (١٠%)، هو معدل معقول ومنخفض (بالمقارنة مع بلدان أخرى). ويرى أحد الباحثين[251] أنه في حال فرضها على جميع السلع والخدمات في لبنان دون استثناء أو إعفاء فإنها ستحدث تضخما (ارتفاع الأسعار قدره 10% في السنة التي فرضت فيها) وحتى في حال زيادة الأسعار فمن المتوقع أن تكون الزيادة لمرة واحدة وليست بصفة مستمرة إلا إذا صاحب الضريبة توسيع في عرض النقود وتوقعات مرتفعة نحو التضخم، مما يستدعي بدوره التخطيط الجيد للضريبة على المستوى الرسمي والاتصال الدائم بالغرف التجارية والصناعية، وباعتبار أن هناك إعفاءات متعددة في التطبيقات العملية يمكن القول إن الضريبة على القيمة المضافة تغير من الأسعار النسبية في الاقتصاد الوطني أكثر مما تزيد المستوى العام للأسعار.
- السبب الأكثر أهمية لعدم تضخم الأسعار، فهو إعفاء لائحة سلع أساسية من الضريبة، مما يشكل قسما ملحوظا من مجمل سلة السلع المستهلكة محلياً. كما أن كون بعض القطاعات كالصحة، التربية والزراعة معفاة من الضريبة، وإعفاء الشركات والمؤسسات التي يقع رقم أعمالها تحت عتبة الخمسمائة مليون ليرة لبنانية.

وتقدر الزيادة في المستوى العام للأسعار في لبنان بحوالي 3.7% للمستهلكين ذوي الدخل المحدود و5.4% لذوي الدخل الميسور، وسيكون ذلك لمرة واحدة وذلك بسبب الإعفاءات المذكورة آنفاً.

في النتيجة :

إن اختبار التغيرات في مؤشرات أسعار المستهلك قبل إدخال الضريبة على القيمة المضافة و بعدها في حوالي خمس و ثلاثين دولة على مدى عامين عام قبلها و عام بعدها ، و اختبار ست حالات أخرى للتغيرات التي حدثت في أسعار الضريبة على القيمة المضافة تبين مايلي :

3- حدوث ارتفاع في الأسعار في ثمان من البلدان التي تم اختبارها و مع ذلك يرتبط التحول بزيادة معدل التغير سريعا في مؤشر أسعار المستهلك إلا في حالة واحدة هي النرويج ، و تم التوصل إلى أن ارتفاع الأسعار لم يكن راجعا إلى الضريبة .

[249] - Tait, Alan (1988): "Value Added Tax: International Practice and Problems", IMF.P198.
[250] - VAT Project Lebanon . شبكة الانترنت
[251] - صالح أمين، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية و التطبيق ، الجزء الأول ، مكتبة صادر ناشرون – بيروت ، لبنان ، 2003 ص 64

4- **هناك سبع حالات أدت فيها الضريبة إلى ارتفاع ملحوظ في مؤشرات أسعار المستهلك**
5- **زادت معدلات الأسعار باطراد في خمس دول طبقت الضريبة .**
6- **باقي الدول و عددها 22 دولة أو 63% من البلدان لم يكن هناك أثر يذكر على مؤشرات أسعار المستهلك فيها أو كان التأثير منعدما تماما .**
7- **فحص التغيرات في أسعار الضريبة يشير أنه لا يوجد ارتباط تلقائي بين التغير في سعر الضريبة و بين التضخم فلا توجد سوى دولة واحدة هي ايرلندا عانت من اطراد التغيرات السعرية ، و على هذا فالذين يربطون بين التغيرات في سعر الضريبة و بين التضخم لا يوجد لديهم أدلة على ذلك لذلك فمن البديهي افتراض عكس ذلك و هو ان أي زيادة في الأسعار تخفف من الضغوط التضخمية[252] . و الجدول رقم (29) التالي يبين تغيرات الأسعار في هذه الدول :**

جدول رقم (29) تغيرات الأسعار في بعض الدول

ارتفاع بسيط في الأسعار أولا ارتفاع	انتقال الأسعار إلى أعلى	انتقال الأسعار إلى أعلى مع زيادة سريعة بها	زيادة مطردة في الأسعار	ارتفاع غير معروف أسبابه
فرنسا	الدانمارك	النرويج	ايطاليا	المكسيك
النمسا	هولندا		بيرو	
بلجيكا	إكوادور		إسرائيل	
ألمانيا	بنما			
شيلي	أوروجواي			
ايرلندا				
بريطانيا				
السويد				
لوكسمبورغ				
كولومبيا				

252 - د السيد عوض – خالد عبد العليم ، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية ، ايتراك للنشر و التوزيع ، مصر ، 2007 ، ص 281 .

ساحل العاج				
الأرجنتين				
البرازيل				
السنغال				
كوريا				
المغرب				
هندوراس				
مدغشقر				

المصدر : د عبد المنعم عبد الغني ، الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، 1995 ، ص 106 .

من خلال استعراض الدراسات السابقة الذكر نستنتج أيضا وجود نماذج كثيرة لتقدير تأثيرات الأسعار بالنسبة لإدخال ضريبة القيمة المضافة، حيث تعتبر طريقة جداول مدخلات – مخرجات من الطرق المفيدة جدا في هذا المجال، مع العلم أن هناك دراسات مختلفة كثيرة استخدمت في عدة دول لتخمين ردود الأفعال المحتملة للأسعار.

ثالثاً– التأثير على الأسعار في سورية :

إن قدرتنا على التنبؤ بالآثار المحتملة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية في ظل عدم توفر البيانات ، عملية صعبة للغاية ، إضافة إلى أن سورية من البلدان النامية التي تسعى لإدخال ضريبة القيمة المضافة إلى نظامها الضريبي، حيث تعاني من التضخم وارتفاع المستوى العام للأسعار الحقيقية خلال السنوات الأخيرة كما يبين الجدول رقم (30) التالي:

جدول رقم (30) التضخم في سورية خلال الأعوام 2005–2010

العام	الرقم القياسي العام	معدل التضخم السنوي %
2005	122.5	7.5
2006	134.8	10.0
2007	140.8	4.5
2008	162.24	15.2
2009	166	2.3
2010		%4.35

المصدر : المكتب المركزي للإحصاء – المجموعات الإحصائية للأعوام المذكورة .

و نلاحظ من الجدول ارتفاع معدل التضخم في 2005 و2006 وانخفاضه في 2007 ثم يعود للارتفاع في عام 2008 بسبب الأزمة المالية العالمية، ثم يبدأ بالانخفاض في عام 2009 ليصل إلى 2.3% وفي عام 2010 بلغ 4.35 % .

ويرى بعض الاقتصاديين[253] أن الارتفاعات في الأرقام القياسية للأسعار في سورية بسيطة أمام ما يشهده السوق من ارتفاعات حقيقية في الأسعار والتي تؤثر بشكل كبير في ارتفاع تكاليف المعيشة وهذا يعني وجود خلل في واقعية أرقام التضخم وطريقة حسابها المعتمدة على سلة الاستهلاك التي يجب إعادة النظر في تقسيماتها. و قد لاحظنا من خلال تجارب الدول أنه لا يجوز إدخال الضريبة على القيمة المضافة في دولة يزيد فيها التضخم عن 8% لأن ذلك سيكون له انعكاسات كبيرة على المستوى العام للأسعار ، و لم يتفق بعد في سورية من قبل الاقتصاديين على الأرقام الواقعية التي تخص معدلات التضخم ناهيك عن عدم توفر بيانات أساسية تساعد في التنبؤ بتغيرات الأسعار و إعداد الدراسات فيما يخص السلع و المستهلكين، و هذا يعني ان القدرة الشرائية متدنية بسبب ارتفاع الأسعار و التضخم من ناحية و بسبب انخفاض متوسط الدخل الفردي حيث يبلغ معدل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي في سورية لعام 2010 مبلغ /71204/ ل س من المعروف ان متوسط الدخل الفردي في سورية منخفض جدا مقارنة مع دول الجوار مثل لبنان و الذي يبلغ ثلاثة أضعاف متوسط الدخل الفردي في سورية على الرغم من أن لبنان ليس أغنى من سورية و لا يمتلك نصف الإمكانيات الاقتصادية التي تمتلكها سورية ، هذا إضافة إلى انخفاض مستوى الأجور و الذي يخفض أيضا القدرة الشرائية .

و كما بينا سابقا أن الضريبة على القيمة المضافة في سوريا سوف تدخل بدلا عن مجموعة من الضرائب و الرسوم غير المباشرة المتواجدة فعلا لذلك لا بد من تقييم مدى انعكاس كل من الضرائب التي ستحل الضريبة على القيمة المضافة محلها على الأسعار و من ثم انخفاض الأسعار أو ارتفاعها و ما يمكن توقعه عند إلغاء تلك الضرائب لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلا منها مصحوبة بالافتراضات التي تصاحب ذلك التحول و نحن نرى أن تطبيق هذه الضريبة سيؤدي إلى رفع مستوى الأسعار في سورية في ظل وجود الكثير من المتغيرات الأخرى التي ستؤثر على الأسعار أيضا حيث أنها ضريبة على الاستهلاك فهي على الأقل سوف تؤدي إلى رفع أثمان السلع التي تقع عليها هذه الضريبة لكن ما نرغب به أن يكون هذا التأثير مقارب للتأثير الذي أحدثته هذه الضريبة في البلدان الأخرى التي طبقتها و هذا يعتمد على الإجراءات و الأساليب التي يجب إتباعها قبل التطبيق وبعده . ويجب التأكيد أن في سورية جدل كبير فيما يخص الحد الأدنى للأجور ومستوى المعيشة والتضخم و الأسعار المرتفعة وفقا للواقع ولذلك ترى الباحثة أنه قبل تطبيق هذه الضريبة لا بد من حل كافة المشكلات ذات الصلة والربط بين كافة الوزارات والقطاعات والتوصل إلى الأرقام الحقيقية لكل متغير في الاقتصاد و الاعتماد على توفير بيانات تخص مؤشرات الأسعار حسب السلع و المناطق ومن ثم الإعداد الجيد لهذه الضريبة وفقا لشروطها الواضحة و هذا ما يضمن الحصول على نفس النتائج من حيث تأثيرها على الأسعار في الدول الأخرى والاستفادة من تجاربها و طرقها العلمية في القياس.كما لا بد من الاستفادة من تجربة كرواتيا التي تعاني من التضخم المفرط و الاستفادة من طريقتها في حساب التأثيرات المتوقعة ، لذلك لا بد من إعداد الدراسات قبل التطبيق و اتخاذ الخطوات التي تقلل من تأثير هذه الضريبة على التضخم والأسعار من خلال التطبيق التدريجي للضريبة وإدخالها مكان ضرائب مستبدلة

[253] - د جميل قدري ، التضخم في سورية ، جمعية العلوم الاقتصادية .

ووضع إعفاءات مدروسة واستخدام التدخل الحكومي لمنع أي زيادة محتملة في الأسعار نتيجة فرض الضريبة و إجراء الرقابة الصارمة على الأسعار عند إدخالها و الامتناع عن إتباع سياسات قد تؤدي الى زيادة الأسعار عند إدخال هذه الضريبة.

نرى في النهاية أن استعراض عدة دراسات تتناول تغيرات وتأثيرات الأسعار عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة، يساعدنا على معرفة الطرق العديدة والكثيرة المتبعة لدراسة تأثيرات الأسعار واختيار طرق تتناسب مع طبيعة اقتصاد كل بلد، وبالتالي يلفت النظر لدى كل دولة تسعى لإصلاح نظامها الضريبي وإدخال ضريبة القيمة المضافة الاعتماد على الأرقام الفعلية وإعداد الإحصاءات الدقيقة جداً وجداول السلع والمدخلات والمخرجات وكافة القوائم المالية والمحاسبية التي تساعد للوصول إلى نتائج فعالة وواقعية عند إجراء أي دراسة. كما أن الاتجاه العام لتطبيق ضريبة القيمة المضافة يدل على توجه الأسعار نحو الارتفاع مرة واحدة عند بدء التطبيق مع تضافر عدة عوامل أخرى مرافقة تؤثر مثل سعر الصرف والسياسة النقدية.

المبحث الثاني: الأثر الاجتماعي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة:

لقد صممت أي ضريبة (بشكل عام) لكي يكون لها من بين أدوارها دورا اجتماعيا، يرتكز على مساهمتها في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع وذلك بفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الاستهلاكية كالخبز والحليب، أو الحفاظ على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية، وتأمين أكبر قدر ممكن من المساكن، وتخفيف حدة التفاوت بين الدخول والثروات المرتفعة، ومن ثم إعادة توزيع الحصيلة على أصحاب الدخول المنخفضة، وتحقيق العدالة الاجتماعية في فرض الضريبة.

أولاً: الأهداف الاجتماعية للضريبة:

يفترض بكل ضريبة ان تحقق مجموعة من الأهداف الاجتماعية، وبشكل عام إن الأهداف الاجتماعية للضريبة، كثيرة ومتنوعة وخصوصا بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية، وبروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل، والحد من استغلال الطبقات العاملة، بالإضافة الى ظهور مفاهيم العبء الضريبي وتوزيعه في المجتمع، حسب مستوى الدخل. ومن الملاحظ أن الضريبة العصرية وسيلة لإعادة توزيع الدخول والثروات، والدور الاجتماعي للضريبة نادى به كل من (جان جاك روسو) في كتابه العقد الاجتماعي وألح عليه الأديب الفرنسي (فولتير) والمفكر الاشتراكي (كارل ماركس) أشار الى أهمية استعمال الضرائب لتحقيق العدالة الاجتماعية، حتى أنه ظهرت اتجاهات في أوروبا الى إتباع الطرق القسرية في استخدام الضرائب، لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل [254].

ولقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية، ومن أهم هذه الغايات ما يلي:

* منع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع، ويتم ذلك بطرق متعددة منها فرض ضريبة على الثروات، كما هو مطبق في ألمانيا، وفرنسا، وفرض ضرائب عالية على السلع الكمالية، وعن طريق التصاعد في معدل الضريبة [255] .

* توجيه سياسة النسل في الدولة، فالدولة الراغبة بتشجيع النسل كبلدان أوروبا والدول الاسكندنافية تستخدم الضرائب في الإكثار من عدد السكان، وذلك عن طريق تقسيم الضريبة على الدخول الى أجزاء متساوية بقدر عدد أفراد الأسرة، ومعاملة كل جزء منها كأنه جزء مستقل، سواء من حيث التصاعد، أو من حيث الاعفاء، أو في إعفاء بعض الدخول الفردية الناشئة عن العمل من الضريبة، بنسبة متصاعدة مع عدد الأولاد ضمن حدود معينة، بالمقابل الدول الراغبة في تحديد النسل، تقوم برفع معدل الضرائب على الدخول، والمعدل يزداد بازدياد عدد أفراد الأسرة، أو لا تعفي قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة ، كما هو مطبق في كل من الهند والصين.

---

[254] - القيسي أعاد أحمد ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1998 ، ص 129 .

[255] - الكردي ميس موسى ، أثر ضريبة القيمة المضافة في نشاط التداول و الاستثمار في سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجستير ، إشراف د محمد شراقة ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2007 ، ص 38.

*** معالجة أزمة السكن :يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن، وذلك بإعفاء رأسمال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب، لفترة زمنية محددة، مثلاً، أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات، والتجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان، فألمانيا بعد الحرب العالمية الثانية فرضت ضريبة إضافية على العقارات القديمة، وخصصت ثلاثة أرباع إيراداتها لإنشاء مساكن جديدة رخيصة الأجر[256]. وفرنسا فرضت ضريبة مماثلة، حيث فرضت ضريبة على المساكن غير المشغولة شغلا كاملا، مثل هذا الأمر، دفع أصحاب هذه العقارات على تأجيرها، أو إشغالها تفاديا من أداء ضريبة عالية.**

*** استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار، والادخار: ويتم ذلك عندما تعفي الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب، لتشجيع شراء مثل هذه السندات، أو تخفض الضريبة. على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي بدعم الاقتصاد الوطني[257].**

ثانيا : الآثار الاجتماعية للضريبة :

لقد استعرضنا في الفصل السابق الآثار الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة، ويمكن القول أنها تحمل الكثير من الآثار الاجتماعية فكل تغير يحمل انحراف بالواقع الاجتماعي.

وتتجلى الآثار الاجتماعية لأي ضريبة في كونها تقتطع جزءًا من دخول الأفراد، كما تؤثر في إعادة توزيع الدخل القومي حيث تقتطع من دخول الأغنياء وتعيد التوزيع على شكل نفقات يستفيد منها أصحاب الدخل المنخفض بشكل خاص.

وبشكل عام فإن أثر إدخال ضريبة القيمة المضافة على الواقع الاجتماعي سلبي مع افتراض ثبات كل العوامل الأخرى وهذا الأثر يتغير بقدر تغيير سياسة الإنفاق العام في الموازنة العامة للدولة وسياسة الرواتب والأجور العامة والخاصة وسياسة الخدمات الاجتماعية والضمان الاجتماعي ودورها في الاقتصاد الوطني، ومراعاة توزع السكان وفقا لمعدلات الفقر المعروفة عالميا ومراعاتها.

لذلك نجد في معرض دراستنا عن الآثار الاجتماعية لهذه الضريبة أن نلقي الضوء على تأثيراتها على كل من الفائض الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل القومي والإنفاق الاستهلاكي والإنفاق الحكومي ومن ثم الآثار التوزيعية لهذه الضريبة والتي وإن كانت تحمل صفة اقتصادية إلا أن تغيراتها تؤدي إلى حدوث العديد من الآثار الاجتماعية:

ثالثاً: الضريبة على القيمة المضافة والفائض الاقتصادي[258]:

الفائض الاقتصادي هو الذي يتحدد بما يزيد من الناتج القومي عن الحد اللازم للإنفاق الاستهلاكي الضروري والإنفاق الاستثماري الرشيد. وإن عدم تعبئة الفائض الاقتصادي ومشاركته إيجابيا في عملية التنمية هو من الأسباب الرئيسية لانخفاض معدلات الادخار والاستثمار في البلدان النامية، حيث أن معظم الفائض الاقتصادي يضيع في الاستهلاك الكمالي وذلك بسبب وجود أفراد غير منتجين وعدم وجود تنظيم جيد للإنتاج.

---

256 - العمر، حسين :**مبادئ المالية العامة**، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت ، 2002 ، ص 40 .

257 - شامية، احمد زهير، الخطيب، خالد :**المالية العامة**، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1997، ص 138-141 .

258 - د يوسف شويكار إسماعيل ، الضريبة العامة على المبيعات خطوة على التحرير السريع لتحري الاقتصاد المصري ، مرجع سبق ذكره ، ص 5 -11 .

والسياسة المالية هي الأداة الفعالة لتعبئة الفائض الاقتصادي وتوجيهه نحو التراكم الرأسمالي وتمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية أو توجيه الاستهلاك وضبطه مع الحث على الادخار أو لتحويل الموارد من الاستهلاك إلى الاستثمار، أو تحويل الموارد من القطاعات غير المنتجة إلى أخرى منتجة، أو من مشاريع سلبية إلى مشاريع إيجابية كما تعمل السياسة المالية على الحد من التفاوت بين الدخول والثروات.

وبما ان الضريبة على القيمة المضافة تستخدم للتأثير بالطلب الكلي الفعال، فتفرض بسعر مخفض للحد من الضغط الناشئ عن التنمية حيث تهيئ الطريق لتحقيق الوسائل غير التضخمية للتنمية ولا سيما الادخار الاختياري وتشجيع رأس المال وذلك عندما تؤدي إلى الحد من الاستهلاك خاصة البذخي أو الاستثمار السلبي بتحويل بعض الموارد إلى استخدامات مناسبة، وهو ما يعرف بالدور الوظيفي التحويلي للضريبة في ظل النظرية الحديثة، بحيث تكون الطاقة الضريبية المثلى في نطاق هذه الضريبة ذات أسعار تأتي بأكبر حصيلة ممكنة بدون أي ضرر، ويحدث هذا الضرر إذا ما أصابت هذه الضريبة سلعا ضرورية للطبقات الفقيرة .

ونظرا لما تتميز به شعوب الدول الآخذة في النمو بارتفاع الميل الحدي للاستهلاك بدرجة تكاد تلتهم غالبية الدخول الموزعة فقد قسمت السلع الاستهلاكية إلى ثلاثة أقسام (سلع ضرورية، وسلع شائعة، وسلع كمالية) تكون أسعار فرض الضريبة عليها أداة تستخدمها الإدارة الضريبية لتوجيه عملية التنمية. والملاحظ في الدول النامية أنه في حال وجود زيادة في الدخل فإن هذه الزيادة توجه بشكل خاطئ نحو الاستهلاك، فكان لابد من الضريبة القيمة المضافة لترشيد استخدام هذه الزيادة في الدخل لتكون عاملا لرفع مستوى المعيشة في حدود معقولة، مع تحويل ما يمكن تحويله إلى الادخار العام أو الخاص وذلك من خلال التأثير على القوة الشرائية للأفراد.

- بناءً على ما سبق نحن نعلم أن النظام الضريبي يقوم على مبدأين اثنين و هو أن الضريبة تدفع من الفائض الاقتصادي و تؤخذ وفقا للقدرة التكليفية للمواطن ، و هذا مالا ينطبق على النظام الضريبي في سورية باعتبار هناك مشكلة دائمة تتعلق بانخفاض مستوى الدخل الفردي و عدم تلاؤمه مع مستوى المعيشة هذا يعني عدم وجود فائض اقتصادي، إضافة إلى وجود ظاهرة التضخم و التي تتفاقم بمرور الأيام ، والمشكلة القائمة والأساسية وهي مشكلة الأجور والأسعار في سورية ومن هنا فمن الممكن لتطبيق ضريبة قيمة مضافة في سورية أن تحد من الاستهلاك من خلال تأثيرها على القوة الشرائية للأفراد حيث قد يؤدي ارتفاع الأسعار إلى انخفاض القوة الشرائية للأفراد و خصوصاً الطبقات الفقيرة و المتوسطة في المجتمع و هذا يترافق مع تأثيرات معدلات التضخم العالية التي تعاني منها سورية بالرغم من أن أغلب الدراسات الاقتصادية[259] تقر أن لا تأثير لضريبة القيمة المضافة على معدلات التضخم في أغلب الدول التي طبقتها إلا أن لها تأثيرات هامة على الأسعار وثيقة الصلة . ناهيك عن تأثر القوة الشرائية بانخفاض معدل الدخل الفردي في سورية حيث يبلغ

1- [259] - Tait, Alan. 1990. "*VAT Revenue, Inflation and Foreign Trade Balances*," In *Value Added Taxation in Developing Countries*, ed. Malcolm Gillis. International Bank for Reconstruction, pp. 17-31.

معدل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي في عام 2010 /71204/ ل س بمعدل نمو 0.76 عن عام 2009 و هو معدل نمو منخفض جداً ، إضافة إلى انخفاض مستوى الأجور حيث تبلغ كتلة الأجور في سورية بعد الزيادات الأخيرة /250مليار ل س / من أصل 950 مليار مجموع الدخل الوطني، مع وجود علاقة مختلة بين الأجور والأرباح في سورية هي 25% أجور و 75% أرباح و مقارنة مع الدول الرأسمالية مثل أميركا فهي 60% أجور و 40% أرباح و هذا ما يعكس انخفاض مستوى الأجور الذي يؤدي إلى تخفيض القدرة الشرائية[260] . من هنا نجد أن القدرة الشرائية منخفضة في سورية بسبب انخفاض مستوى الدخل الفردي و الأجور و بتطبيق ضريبة القيمة المضافة سوف يزداد انخفاض هذه القدرة الشرائية بسبب ارتفاع الأسعار ، علما أنه و كما تشير أغلب الدراسات الاقتصادية أن ضريبة القيمة المضافة تزيد الأسعار مرة واحدة فقط عند التطبيق و ترى الباحثة أنه من الممكن تجنب هذا الأثر السلبي للضريبة عن طريق دراسة السلوك الاستهلاكي للمواطن السوري و أنواع السلع الاستهلاكية و تصنيفها وفقا لطبيعة استهلاك الشرائح السكانية و من ثم تصميم هذه الضريبة بأساس و معدلات و نظام يتناسب مع هذه التفصيلات .

رابعا : الضريبة على القيمة المضافة و إعادة توزيع الدخل القومي [261]:

تشكل الضرائب أداة لإعادة توزيع الدخل القومي عن طريق التأثير في الدخول النقدية والعينية، وكذلك عن طريق رفع أثمان السلع والخدمات. ولتحديد اثر الضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي يجب تحديد الشخص الذي استقر عليه عبء الضريبة بشكل نهائي، لأن نقل عبء الضريبة قد يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي بغير الوجهة التي أرادها المشرع.

كما أن الأثر النهائي للضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي يتوقف على سياسة الإنفاق العام واتجاهاته، فقياس إعادة توزيع الدخل القومي يتم عن طريق الموازنة بين ما يدفعه الفرد من الضرائب وبين قيمة المنافع التي تعود عليه من النفقات العامة، فإذا كان ما حصل عليه من منافع أقل مما دفعه من ضرائب فمعنى ذلك أن هذا الفرد قد نقل إلى غيره جزءا من دخله، أما إذا كان ما حصل عليه أكثر مما دفعه فمعنى ذلك أنه استفاد من عملية إعادة التوزيع.

والحكم على مدى فعالية النظام الضريبي في إعادة التوزيع يتطلب النظر إلى النظام الضريبي بأكمله كوحدة متكاملة، لأن ما قد تحدثه بعض الضرائب من نتائج جيدة في المساواة والعدالة في إعادة توزيع الدخل القومي، قد تبطله ضرائب أخرى ذات نتائج سيئة، وهذا يمكن علاجه عن طريق اتخاذ بعض الإجراءات في نطاق ضرائب أخرى، وتلعب الضرائب دورها في التوزيع في الاتجاهات التالية:

1- تعيد توزيع الدخل القومي بين مختلف الطبقات أو عوامل الإنتاج أو الأنشطة والأقاليم المختلفة للدولة.
2- الضرائب غير المباشرة ومنها الضريبة على القيمة المضافة تقع على المستهلك وتشكل عبئا أكبر على الطبقات ذات الدخول المحدودة والتي تخصص الجزء الأكبر من دخلها للاستهلاك، وهي ذات

260 - د جميل ، قدري ، التضخم في سورية ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ، جمعية العلوم الاقتصادية ، دمشق .

261 - د يوسف شويكار إسماعيل ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 .

ميل حدي مرتفع للاستهلاك بالمقارنة بالطبقات الغنية، وهذا يعني إعادة توزيع الدخل القومي في صالح الطبقات الغنية. ولكن أثر الضرائب غير المباشرة في هذا الاتجاه يتوقف على نوعية السلعة التي تفرض عليها كمالية أو ضرورية وعلى أسلوب فرضها قيميه أو نوعية.

ففرض الضرائب غير المباشرة على السلع الكمالية لا يؤثر على أصحاب الدخول المحدودة حيث يكون استهلاك هذه السلع يكاد يكون مقصورا على الطبقات الغنية والعكس صحيح، وبالتالي يجب أن تتدرج أسعار الضريبة حسب أهمية السلع للمواطنين فيرتفع السعر كلما كانت السلعة كمالية .

و لقد أوردنا سابقا أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة تنازلية باعتبارها ضريبة ذات وعاء عريض يمتد ليشمل الضروريات ، و عادة ما تقاس تنازلية هذه الضريبة بمدى تأثيرها على الدخل السنوي للأسرة [262] .

إذا وجدنا مما سبق أن الضريبة على القيمة المضافة تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الغنية إلا أنها تتفادى هذه المشكلة من خلال تصنيف السلع و تعدد المعدلات و الإعفاءات و ذلك بحسب أنواع السلع و مرونتها ، و إن واقع الحال في سورية يشير إلى تراجع كبير في عدالة توزيع الدخل القومي و يدل على ذلك ارتفاع قيمة معامل جيني من 34% عام 1997 إلى 37.2% عام 2004 و هذا يدل على التراجع و اقترابه من حد الخطورة المحدد عالمياً ب 40% [263]، كما يدل على سوء توزيع الدخل ارتفاع معدلات التضخم و الأسعار في الفترة الأخيرة حيث بلغ معدل التضخم في عام 2010 وفق المكتب المركزي للإحصاء 4.35% . و ترى الباحثة أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية و فق نظام و تصميم يراعي تنوع السلع و تصنيفها إلى ضرورية و شائعة و كمالية ووفق معدلات متعددة و تطبيق جيد من شأنه أن يعمل على الاستفادة من مزاياها الإيجابية التي تتمثل في الحصيلة المرتفعة و التي يمكن من خلال سياسات إنفاق فعالة في البلد أن تحل الكثير من المشكلات.

خامساً: أثر ضريبة القيمة المضافة على الإنفاق الاستهلاكي والإنفاق الحكومي:

تلعب الضريبة على القيمة المضافة دورا كبيرا في المفاضلة عند توزيع الدخل بين الاستهلاك و الادخار و في حجم الاستهلاك و يتوقف هذا على العديد من العوامل النفسية و الموضوعية و من أهمها حجم الدخل فكلما كان الدخل بسيطا و محدودا استهلك كله أو أغلبه و إذا كان الدخل مرتفعا تزيد النسبة التي توجه للادخار ،كما تؤثر الضريبة على القيمة المضافة مبدئيا على القوة الشرائية للأفراد بالسالب نظرا لارتفاع أسعار السلع التي تفرض عليها مما يؤدي في النهاية الى انخفاض الاستهلاك ، و يتوقف تأثير الضريبة على القيمة المضافة في الاستهلاك على عدة أمور منها :

1- مقدار الضريبة التي يتم اقتطاعها من دخول الإفراد حيث ان معدل ما ينفقه الفرد على الاستهلاك مرتبط ارتباطا وثيقا بحجم دخله ، فالضريبة التي تفرض على السلع التي يستهلكها الأشخاص ذوو

---

[262] - يعتبر هذا المعيار غير ملائم لأننا إذا افترضنا أنه يتم إنفاق دخل الفرد على مدى سنوات عمره فان ضريبة عامة بسعر موحد سوف تتناسب مع الدخل طوال العمر و لكن الأسر تدخر رؤوس الأموال و من ثم فان الضريبة على القيمة المضافة قد تشكل نسبة من دخول الأسر صغيرة السن أعلى من نسبة الضريبة على القيمة المضافة من دخول الأسر الأقدم عهدا و الأكبر سنا للمزيد راجع : د السيد ، خالد عبد العليم ، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة .... ، مرجع سابق ، ص 260

[263] - د جميل ، قدري ، التضخم في سورية ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ، جمعية العلوم الاقتصادية ، دمشق .

الدخل المحدود تعمل على خفض الاستهلاك الخاص بنفس القدر الذي تقتطعه تقريبا ، أما اذا فرضت الضريبة على السلع الترفيهية التي يستهلكها ذوو الدخل المرتفع فإنها تعمل على خفض الاستهلاك و لكن بصورة اقل من القدر الذي تقتطعه ، و يعتبر هذا ظلما للطبقات محدودة الدخل على الرغم من ان هذه الضرائب تستخدم كأداة لتحقيق التنمية الاقتصادية و من ثم يجب ان يوزع عبؤها على جميع إفراد المجتمع في سبيل تحقيق النمو و زيادة الرفاهية[264] .

2- مدى مرونة الطلب على السلعة ، فالسلع ذات الطلب المرن يتأثر استهلاكها نتيجة فرض الضرائب أكثر من السلع ذات الطلب غير المرن .

3- درجة مرونة طلب الطبقات التي يقع عليها الضريبة ، فالضريبة التي يدفعها الأغنياء لا تنقص استهلاكهم أما الضريبة التي يدفعها الفقراء فهي تقلل استهلاكهم.

و تتميز الضريبة على القيمة المضافة أنها تنصب على الإنفاق الاستهلاكي و تركز عليه مما يؤدي إلى زيادة فاعليتها في تقييد معدلات الاستهلاك والتأثير على الميول الحدية للاستهلاك وخفضها بصورة جبرية تمنع أي زيادة في الإنفاق الاستهلاكي نتيجة الزيادة التي تنتج عن التوسع في الاستثمار فهي تحد بصورة كبيرة الإنفاق الاستهلاكي غير الرشيد الذي يمثل جزء هام من عناصر الفائض الاقتصادي .

ولقد وجدت الأبحاث والدراسات انه من المتوقع أن يملك إقرار ضريبة القيمة المضافة تأثيرات قصيرة المدى على توقيت إنفاق الاستهلاك، وانه حدثت تغيرات في الاستهلاك في الزمن الذي تم فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة وليس عندما تم الإعلان عن استخدامها. ولتوضيح طبيعة تأثيرها على الإنفاق الاستهلاكي نورد بعض الأمثلة[265]:

- **في استراليا أدى سن قانون ضريبة قيمة مضافة إلى تغير قصير المدى في الاستهلاك مع تغير أساسي للإنفاق الاستهلاكي، حيث زادت مبيعات المفرق بنسبة 3.1% في الفصل قبل أن يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة واستغرق إجمالي مبيعات المفرق ثمانية عشر شهرا ليعود إلى المستوى قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة.**
- **في اليابان كان هناك دراسة تبين تغيرات الإنفاق الاستهلاكي استجابة للتغيرات الضريبية فتبين أن الزيادات في معدل ضريبة القيمة المضافة في نيسان 1997 لها تأثير قابل للقياس على توقيت الإنفاق الاستهلاكي، كما وجدت أن زيادة المعدل الضريبي خفضت نمو الإنفاق في سنة الزيادة بنسبة أكثر من 1% في حين لم يتم الإعلان عن مقدار تغيير الإنفاق تبعا للأشهر السابقة لتطبيق زيادة المعدل في الدراسة، إلا أنه تم انتقال مقدار ضئيل أقل من ثلث التخفيض إلى عام 1997.**

إذاً يشير تحليل هذه الدراسات أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة من الممكن أن يحد ث تغيراً أساسياً في الإنفاق الاستهلاكي يتجلى بانخفاض هذا الإنفاق بعد تطبيق هذه الضريبة، كما أن زيادة المعدل

[264] - د عبد المنعم عبد الغني ، الضريبة على القيمة المضافة ، مرجع سابق الذكر ، ص 110-112

[265] - Drs. Robert Carroll, Robert Cline, and Tom Neubig Ernst &Young LLP And Drs. John Diamond and George Zodrow Tax Policy Advisers LLC and Baker Institute for Public Policy and Economics Department, Rice University - / The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax Prepared for the National Retail Federation / -Ernst & Young - October 2010.

الضريبي تؤدي إلى تخفيض في الإنفاق الاستهلاكي. وإن دراسة واقع الإنفاق الاستهلاكي للأسر في سورية و بموجب مسح دخل و نفقات الأسرة لعام 2007 الذي أجراه المكتب المركزي للإحصاء في سوريا نجد أن متوسط إنفاق الأسرة السورية على السلع الغذائية يبلغ /10929.46/ ل س ومتوسط إنفاقها على السلع غير الغذائية يبلغ /14983.04/ ل س كما ويبلغ الإنفاق الشهري الكلي للأسرة السورية حسب الشرائح السكانية الثلاثة وفقاً للجدول التالي:

- جدول رقم (31) الإنفاق الشهري الكلي للأسرة السورية حسب الشرائح السكانية الثلاثة

الشرائح	وسطي	نسبة من مجموع الإنفاق
الشريحة الدنيا 50%	15241.87	29.41
الشريحة الوسطى 30%	26813.14	31.05
الشريحة العليا 20%	51233.71	39.55
المجموع	25912050	100

المصدر : المكتب المركزي للإحصاء ، مسح دخل و نفقات الأسرة لعام 2007 ، دمشق

و نلاحظ أنه في كافة المسوح المعدة في سورية يقسم السكان إلى عشر شرائح ومن ثم إلى ثلاث شرائح ، و تدرس تفصيلات الإنفاق بشكل عام على كامل سورية ريف و حضر ، و لذلك إن أغراض دراسة تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإنفاق الاستهلاكي في سورية يتطلب تقسيم السكان إلى ثلاث شرائح فقيرة و متوسطة و غنية وتوفير بيانات الإنفاق الاستهلاكي المفصل حسب السلع لكل شريحة من هذه الشرائح ثم للشعب كله بشكل عام وهذا ما يقدم معلومات إحصائية تساعد في إجراء الطرق و الدراسات الرياضية المتبعة في كافة دول العالم لقياس الأثر المحتمل لهذه الضريبة ، و نجد من خلال هذا التقسيم أن الشريحة الدنيا و الوسطى يشكلان 80% من الشعب السوري و هي سوف تتحمل عبء هذه الضريبة أكثر من الطبقات الغنية كما تشير أغلب الدراسات مما سينعكس سلبا على واقع هذه الأسر ، حيث أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سوريا سوف يؤدي إلى زيادة في أسعار السلع و الخدمات و هذا يعني انخفاض الدخل الحقيقي للأسر و خصوصا ذات الدخل المحدود يتبعه انخفاض في القوة الشرائية و بالتالي انخفاض الإنفاق الاستهلاكي للأسر ، و ترى الباحثة أن هذه الآثار موجودة لدى كافة الدول المطبقة لهذه الضريبة إلا أنها تجد حلولا لهذه المشاكل من خلال تصميم هذه الضريبة تصميما جيدا يتناسب مع واقع هذه الدول و بما يتناسب مع الدراسات و الإحصاءات التي تجريها فيما يخص السلوك الإنفاقي و أنواع السلع و مرونتها وواقع النظام الضريبي في هذه الدول و من ثم التطبيق الجيد لهذه الضريبة من خلال إدارة ضريبية فعالة تسهم في تطبيق جيد للضريبة تحل كافة هذه المشكلات و توفر الحصيلة العالية المرجوة.

أما فيما يتعلق بّالإنفاق الحكومي فقد تبين أن زيادات معدل ضريبة القيمة المضافة أدت إلى زيادات في نسبة الإيراد الحكومي المتعلق بإجمالي الناتج المحلي بمرور الزمن، حيث تبين بيانات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD أن الدول الأوروبية الأعضاء مع ضرائب القيمة المضافة اختبرت زيادة بنسبة 37% في نسبة إيرادات ضريبة القيمة المضافة المتعلقة بإجمالي الناتج المحلي بين عامي 1975 و2006 بينما لن يتم بالضرورة ربط نسبة متزايدة لإيراد ضريبة القيمة المضافة المتعلق بإجمالي الناتج المحلي بمرور الزمن

مع زيادات في نسبة الإنفاق الحكومي المتعلق بإجمالي الناتج المحلي، وقد وجد نقاد هذه الضريبة أنه قد تدعم ضريبة قيمة مضافة غير مباشرة مستويات أعلى من الإنفاق الحكومي مقارنة باستخدام ضرائب مباشرة[266]. . و ترى الباحثة أنه إذا ما تم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سوريا كضريبة عامة على الإنفاق بتصميم و تطبيق جيدان مع إجراءات إصلاح هيكل النظام الضريبي السوري والاتجاه نحو الضرائب الموحدة و إصلاح الإدارة الضريبية سيؤدي هذا إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية و هذا بدوره سينعكس إيجابا على الإنفاق الحكومي و على التنمية في البلاد .

سادساً: الآثار التوزيعية للضريبة على القيمة المضافة:

أولا : العدالة التوزيعية[267]:

إن مفهوم العدالة في توزيع الدخل مفهوم نسبي وغامض في آن واحد بمعنى هل يأخذ كل فرد من أفراد المجتمع من الدخل القومي بمقدار مساهمته في تحقيق هذا الدخل أو أن يتوفر لكل فرد حد أدنى من الدخل أولا ثم يزداد نصيبه وفقا لمدى إنتاجيته ومساهمته في الناتج القومي، وقد اجمع الكثير من الكتاب أن مفهوم العدالة التوزيعية يتوقف على الفلسفة السائدة في المجتمع، وتتفق غالبية الفلسفات الاجتماعية على مايلي :

- التوزيع العادل للدخل ليس هو التوزيع الذي تترتب عليه المساواة التامة في توزيع الدخول بين أفراد المجتمع.
- الفجوات الكبيرة في توزيع الدخول بين أفراد المجتمع تكون غير عادلة.
- أن تحقيق العدالة في توزيع الدخل باستخدام السياسة الضريبية بشكل خاص والسياسة المالية بصفة عامة يحتل أهمية كبيرة في كل من الدول المتقدمة والمتخلفة اقتصاديا على حد سواء، وذلك بسبب دوره في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، وكي تنجح السياسة الضريبية في تحقيق العدالة في توزيع الدخول، ينبغي أن تتسم كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة بالتصاعدية، أي كلما ارتفع الدخل كلما ازدادت نسبة الضريبة عليه. ففي حالة السلع والخدمات تتحقق التصاعدية عن طريق التمييز بين هذه السلع والخدمات على أساس الفئات المستهلكة لها، بمعنى أن السلع الكمالية والترفيهية التي يستخدمها الأغنياء تفرض عليها ضرائب أعلى من السلع الأساسية، ويطلق على هذا النوع من الضرائب "الضرائب على السلع وفقا لسمتها التوزيعية." ومن هنا لكي تنجح السياسة الضريبية في إعادة توزيع الدخل، يجب أن يتحمل الأغنياء بنصيب اكبر من عبء الضرائب المباشرة وغير المباشرة، كما تستطيع الدول أن تتدخل بصورة مباشرة في إعادة توزيع الدخول لصالح الفقراء ومحدودي الدخل عن طريق:

1- وضع قوانين الحد الأدنى للأجور.
2- وضع قوانين تحديد الملكية الزراعية والصناعية .

[266] - Drs. Robert Carroll, Robert Cline, and Tom Neubig Ernst &Young LLP And Drs. John Diamond and George Zodrow Tax Policy Advisers LLC and Baker Institute for Public Policy and Economics Department, Rice University - / The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax Prepared for the National Retail Federation / -Ernst & Young – October 2010.

[267] - مسيمي ، دلال عيسى موسى ، السياسة الضريبية و دورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني ، رسالة ماجستير ، إشراف أ د طارق الحاج ، د يوسف غنيم ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2006 . ص 40 .

3- تحويل بعض الأنشطة الاقتصادية الى أنشطة عامة لا يسمح للقطاع الخاص المشاركة فيها.

ومن المعروف أن استخدام الضرائب التصاعدية على الدخول ومنح الإعانات لذوي الدخل المحدود يمكن أن يؤثر سلبا على الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد الاقتصادية لأنها تؤثر على حوافز العمل والادخار والاستثمار. وبطبيعة الحال يختلف تأثير السياسة الضريبية على عدالة توزيع الدخول في الدول المتخلفة اقتصاديا عن الدول المتقدمة، وذلك لاختلاف سماتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث تنتشر بتلك الدول الحماية الجمركية واستخدام الصرف الأجنبي المقتن، والرقابة على الأسعار، والأسواق السوداء، والائتمان المقتن، وهذا يجعل الأعباء الضريبية تأخذ عكس الاتجاه الذي تأخذه في الدول المتقدمة، إضافة الى تفشي بعض الظواهر الاقتصادية كالرشوة والفساد والمحسوبية بصورة كبيرة في بعض هذه الدول المتخلفة اقتصاديا.

إن الحديث عن الآثار التوزيعية للضريبة وعدالتها الاجتماعية وتأثيرها على الفقر والآثار الاجتماعية هي مفاهيم مرتبطة ببعضها البعض، وترتكز بالأساس فيما يخص ضريبة القيمة المضافة على موضوع تنازلية الضريبة ومعالجة هذه التنازلية للوصول إلى درجة العدالة الاجتماعية المطلوبة والذي تحدثنا عنه في فقرة سابقة ، لذلك لا بد من دراسة هذا الموضوع بشكل أكثر تفصيلا كالتالي:

إن الضريبة على القيمة المضافة وبالرغم من أنها تأتي بحصيلة وفيرة فإنها يجب أن تفرض على سلع شائعة الاستهلاك ولا شك أن شراء هذه السلع و غيرها يستنفذ جانبا أكبر من دخل الأفراد في شرائح الدخل الدنيا عما هو الحال بالنسبة لأولئك الذين في شرائح الدخل العليا، وعلى ذلك فإن الضريبة التي تفرض بأسعار نسبية تقتطع جانبا من دخول فئات الدخل الدنيا أكبر نسبيا مما تقتطعه من دخول فئات الدخل العليا.

مثال على ذلك: دخل شخص من فئات الدخل الدنيا في سورية هو بحدود 10000 ل س شهريا يصرف معظمها إن لم يكن كلها على سلع الاستهلاك وبافتراض أنه ينفق منها 9500 ل س، وأن معدل الضريبة على القيمة المضافة 10% فهو يدفع كضريبة (9500 * 10% = 950 ل س) أي ما يمثل 9.5% من دخله.

في حين أن شخص من فئات الدخل العليا وعلى افتراض أن متوسط دخله 40000 ل س ينفق منها على سلع الاستهلاك 15000 ل س وبالتالي فهو يدفع ضريبة قدرها 1500 ل س أي ما يمثل 3.75% من دخله، بالمقارنة نجد أن ذوي الدخل المحدود يدفع ضريبة تعادل 9.5% من دخله، وذوي الدخل المرتفع يدفع ضريبة تعادل 3.75% من دخله.

- إن هذا ما يقال عنه تنازلية الضريبة على القيمة المضافة و التي تعني ان ذوي الدخول المنخفضة نسبيا يدفعون ضرائب بنسبة أكبر إلى دخولهم مما يدفعه ذوو الدخول المرتفعة .
- و كمثال آخر على ذلك في الولايات المتحدة : تم إجراء دراسة لأثر إدخال الضريبة على القيمة المضافة إليها تبين أن إدخالها بسعر 10% سوف يشكل 17.97 % من دخول الأسر ذات الدخل المتوسط و 5.57% من دخول الأسر ذات الدخل المرتفع ، حيث ان فرض الضريبة بسعر 10% سوف يؤدي الى ارتفاع قدره 8% في الأسعار الاستهلاكية بافتراض ان 80% من الإنفاق الاستهلاكي خاضع للضريبة و ان عرض النقود سوف يؤدي تحريك الأسعار مرة واحدة و الى الأبد و بدون أية تعديلات في العناصر المكونة للأسعار فإن إدخال الضريبة بسعر 10% سوف تعني أن

أدنى الدخول (10000 دولار سنويا) سوف يدفع 14.2% من دخلها للضريبة على حين أن الدخول التي تتراوح ما بين (100000 –200000 دولار سنويا) سوف تدفع 3% فقط من إجمالي دخلها[268]

وتلجأ الدول التي طبقت هذه الضريبة لمعالجتها باستخدام طرق عديدة مثل المعدل الصفري والإعفاءات وتنويع المعدلات وتخفيضها، إلا أن هذه المعالجات المتبعة ترتبط بسياسات الدولة المطبقة المتعلقة بالإنفاق والضرائب الأخرى وعوامل أخرى مختلفة. ونورد فيمايلي أهم الدراسات المتعلقة بالآثار التوزيعية للضريبة:

- لقد وجدت دراسات صندوق النقد الدولي أن أي نقاش حول التأثير التوزيعي لإقرار ضريبة القيمة المضافة يجب أن يبدأ بنقاش عن الأثر الاقتصادي للضريبة بعد رد فعل المؤسسات والمستهلكين على فرض الضريبة .فإذا تم فرض ضريبة قيمة مضافة شاملة على أساس التخصيص، يعتقد علماء الاقتصاد أن هذه الضريبة سوف تنتقل بصورة أسعار أعلى إلى المستهلكين مباشرة، وتفترض هذه النتيجة أن من الممكن ان تتم جباية ضريبة القيمة المضافة على واردات البضائع والخدمات وإزالتها عن الصادرات، وكنتيجة لذلك سيدفع المستهلكين المحليين السعر ذاته (لا سيما الضريبة) سواء كانوا يشترون من الموردين المحليين أو الخارجيين.

يتم تحديد توزيع الضريبة تبعا لمستويات دخل الأسرة عن طريق نسبة المبيعات الخاضعة للضريبة إلى الدخل عندما يزيد الدخل، وبسبب انخفاض هذه النسبة عموما عندما يزيد الدخل، يتم تصنيف ضريبة القيمة المضافة على أنها تنازلية، وللتغلب على التنازلية أو موازنتها جزئيا تستطيع الدول التي تقر ضريبة القيمة المضافة، كما أسلفنا سابقا، أن تقدم حسومات ضريبية أو خصومات للأسر الأقل دخلا التي تدفع الضريبة، أو إقرار ضريبة قيمة مضافة متعددة المعدلات والتي تزيل أو تخفض الضرائب المفروضة على أنواع محددة من البضائع والخدمات المشار إليها غالبا كضروريات والتي تشكل حصة اكبر من إنفاق المستهلكين الأقل دخلا.

إن معظم أنظمة الضريبة على القيمة المضافة الحالية تستخدم معدلات ضريبية متعددة (لاسيما المعدل الصفري) لتخفيض تنازلية ضريبة القيمة المضافة.

ولكن يعاب على هذه الطريقة تكاليفها الضخمة من حيث تكاليف المواءمة والناحية الإدارية بالنسبة لكل من الوكالات الضريبية ودافعي الضرائب ومن حيث التحريفات الاقتصادية الفادحة.

ولقد لخصت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD قضايا السياسة الضريبية المتعلقة بضرائب القيمة المضافة ذات المعدلات المتعدد، أن فعالية معدلات ضريبة القيمة المضافة المخفضة لتحقيق الأغراض التوزيعية هي موضع شك ويستفيد منها الأفراد الأكثر ثراء من السكان، ومن حيث الإنفاق على السلع الغير أساسية فمن المحتمل أن يدفع الأكثر ثراء ضريبة أكثر في قيم مطلقة. ويمكن ألا تكون دائما معدلات ضريبة القيمة المضافة المستخدمة لتلبية الأغراض الاجتماعية الطريقة الأكثر فعالية لضمان أن أولئك الذين يحتاجون المساعدة يتلقونها في الواقع.

في هذا المجال وبالنسبة للضريبة ذات المعدل الواحد يمكن أن تستخدم الاعتمادات الضريبية والخصومات لتوازن تنازلية الضريبة، كمثال على ذلك اليابان والتي تعتبر المثال الوحيد لدولة هامة تستخدم المعدل المفرد، وتستخدم طريقة الطرح متفادية بذلك نظام الفاتورة، ونظرا للقلق بسبب

268 -

التنازلية المتزايدة لمعدل ضريبة القيمة المضافة الوحيد في اليابان في حال تم اللجوء الى رفعه ، يناقش صناع السياسة في اليابان إمكانية إدخال معدلات ضريبة قيمة مضافة مخفضة على الضروريات من خلال المعدل الصفري والإعفاءات وهذا يستوجب استخدام ضريبة قيمة مضافة بطريقة الائتمان والفاتورة محل الضريبة الحالية (بطريقة الطرح)، مدخلة بذلك كافة التعقيدات المتعلقة من الناحية الإدارية والمواءمة.

وفي ورقة بحث حديثة[269] تتناول دراسة الأثر التوزيعي لإصلاح ضريبة القيمة المضافة في الفلبين، تم تقييم الطرق البديلة التي قدمت للتخفيف من آثار الإصلاح على الأسر الفقيرة.باستخدام بيانات المسوحات الاسروية وتحليل حالة الخمس (الأخماس) الرفاهي، وجدوا ان إصلاح الضريبة على القيمة المضافة كان تقدميا ومستهدف على نحو جيد نسبيا.وقدر متوسط الاستهلاك الإجمالي في الاستهلاك الأسري الحقيقي بعد زيادة بمعدل الضريبة على القيمة المضافة من 10% الى 12% بقيمة 2,5%. تكبدت العائلات في أسفل الخمس انخفاضا بقيمة 2,4% في الاستهلاك الحقيقي بينما خسرت العائلات في الخمس الأعلى 2,7%.

إن ما تم التوصل إليه كان منسجما مع أنماط استهلاك الأسر الفقيرة في الفيليبين التي تميل الى الاعتماد أكثر على المنتجات الزراعية غير المصنعة والتي هي معفاة من الضريبة على القيمة المضافة.ووجد أيضا ان تخفيف تدابير الحماية الاجتماعية قد خفضت الأثر السلبي لإصلاح الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لكافة الأسر ولكن قدرا كبيرا من الفائدة طرأ للأسر ذات الدخل العالي.

إذا إن تقييم التأثير التوزيعي لأي ضريبة يتطلب مقارنتها ببدائل أخرى، كأن تحل محل مصادر أخرى للدخل. وتشير الأدلة إلى أنه من المحتمل ان تكون ضريبة القيمة المضافة أقل في مستواها التنازلي من الضرائب التجارية والرسوم الإضافية المخصصة التي حلت هذه الضريبة محلها، وقد تكون ضريبة القيمة المضافة على الأقل في البلدان النامية تصاعدية تماما كما ضريبة الدخل[270]. ومن ناحية أخرى إذا مولت ضريبة القيمة المضافة مصروفات زائدة، عندئذ ممكن أن يكون الناتج التوزيعي النهائي تصاعديا حتى في حال وجود وعاء ضريبي عريض ومعدل وحيد لهذه الضريبة.

ومع ذلك يبقي أنه لم تحدد في كثير من الأحيان التدابير الدقيقة لمعالجة القضايا والشواغل المتعلقة بالعدل والإنصاف استنادا إلى الإصلاحات الضريبية المقترحة، وبطبيعة الحال فإن تخفيف وطأة الفقر هو أحد الأسباب الرئيسية لفرض هذه الضرائب ، وتشير دراسة حالة أثيوبيا أنه حتى عندما تكون أدوات الإنفاق ضعيفة، فإن تباين المعدلات يمكن أن يكون سياسة واهنة[271].

---

269 - Newhouse, D. and D. Zakharova (2007), "Distributional Implications of the VAT Reform in the Philippines", *IMF Working Paper* No. 07/153.

270 - Zolt, Eric M., and Richard M. Bird, 2005, "Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries," *UCLA Law Review*, Vol. 52, pp. 1627–95.

271- Muñoz, Sonia, and Stanley Sang-Wook Cho, 2004, "Social Impact of a Tax Reform: The Case of Ethiopia," in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, ed. by Sanjeev Gupta, Benedict Clements, and Gabriella Inchauste, pp. 353–84 (Washington: International Monetary Fund).

ويبقى مع ذلك أن حجة تنويع المعدلات تحقيقا للعدل هي أقوى بوجه عام في البلدان النامية منها في الاقتصادات المتقدمة .وإن مقبولية تباين المعدلات في سياق معين، تتوقف على أهداف الحكومة في مجال العدل، والأدوات المتاحة لها على وجه التحديد لحماية الفقراء.

وفي النتيجة وكما يقول أحد الباحثين[272] يبقى أمامنا حلان لا ثالث لهما لإعطاء المزيد من العدالة لنظامنا الضريبي: الأول هو ألا نخلط مشكلات العدالة مع وعاء الضريبة حيث تتحقق العدالة عن طريق الإعانات والمساعدات، وهذا ما يجري في البلاد الاسكندنافية ونيوزيلندا وكندا في حال إنشاء الضريبة على القيمة المضافة.

والثاني ويقوم على نقل جزء من الضريبة على القيمة المضافة إلى الضرائب المتصاعدة (التصاعدية الموجودة حاليا، والتي ستجد في المستقبل إن هناك بعض التحويلات الممكنة دون شك، لكن الإحصائيات وبعض الأمثلة أظهرت أنه لكي يتحقق هذا الهدف يجب ألا نحمل الأثرياء وزر الضرائب وحدهم بل يجب أن يعم ذلك على كافة المكلفين. ونحن نقول أنه يجب ألا نحمل الفقراء عبء الضرائب الأكبر بل يجب توزيعه على كافة المكلفين وفقا لقدرة كل منهم على الدفع المنبثقة من مجمل دخله.

ثانياً: العدالة الاجتماعية والفقر :

يرى معظم الباحثين أن الزمن الذي كانت تصنف فيه الضرائب بين مباشرة أي عادلة وغير مباشرة أي غير عادلة قد مر وانتهى، لأن الحكم على عدالة الضريبة هي إمكانية تشخيصها أي جعلها ملائمة لحالة المكلفين الاقتصادية والاجتماعية ولا يوجد معيار آخر في هذا الموضوع. وفيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة يرى البعض وفقا للاعتبار السابق أنها عادلة، وهناك من له وجهة نظر مختلفة فيما يتعلق بعدالة هذه الضريبة.

أما من يقول بعدالة ضريبة القيمة المضافة فهو يعتبر أن هناك عناصر كثيرة تبين عدالتها أهمها:

- أنها ضريبة عامة على المجموع الكلي لاستهلاك الفرد من السلع والخدمات وهذا الاستهلاك ينم عن قدرة المستهلك على إسهامه بالأعباء العامة بالقياس الى ما يأخذه من الناتج المحلي في شكل استهلاك سلع أو حصول على خدمات، لذلك فإن المقدرة الفعلية على الإسهام في النفقات تكون أقرب إلى العدالة إذا ما قيست بالدخل المنفق الذي يدفع صاحبه الضريبة بمناسبة استعماله وليس بالدخل غير المنفق الذي لا يستعمله المكلف ولا يستفيد منه.
- أنها ضريبة عامة لكنها ليست شاملة، فقد حرص القانون على تخفيف وطأة هذه الضريبة عن كاهل ذوي الدخل المحدود فأعفى من هذه الضريبة غالبية السلع والخدمات التي تؤلف الجزء الأكبر من نفقات ذوي الدخل المتوسط كبعض المواد الغذائية الأساسية (المواشي، المواد الزراعية بحالتها الطبيعية، الخبز، الطحين، الأسماك، اللحوم وغيرها من السلع الاستهلاكية الأساسية. كما أعفى القانون قطاعات الصحة والاستشفاء والتعليم والزراعة والنقل والتأمين والمصارف وغيرها. فمثلا إذا نظر إلى ميزانيات الأسر في لبنان واستهلاكها من سلع وخدمات قياسا إلى مستوى دخلها نجد ان الجزء الأكبر من استهلاك الأسر من أصحاب الدخل المحدود سوف لن تنالها الضريبة.

[272] - أوغريه ، جورج . الضريبة على القيمة المضافة ، ترجمة كامل مجيد سعادة ، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر ، بيروت ، لبنان ، 2002. ص 188 .

- مدى أهمية هذه الضريبة في واردات دول يصعب الحكم على عدم عدالة أنظمتها الضريبية، ذلك أن مردود هذه الضريبة في الدول الصناعية مثل أوروبا يزيد عن **50%** من مجموع وارداتها الضريبية، ومع ذلك لا يمكن القول بأن النظام الضريبي لهذه الدول الذي يستند في معظمه على مردود الضريبة على القيمة المضافة غير عادل.

أما فيما يتعلق بوجهة النظر الأخرى الخاصة بعدالة هذه الضريبة فقد لخص الصحافي بيير فيانسون بونتي آراء الكثيرين في موضوع الضريبة فقال إن الضريبة غير المباشرة أي الضريبة على القيمة المضافة هي أساسا مناقضة للعدالة الاجتماعية، ويجب أن ندرك بأن الضريبة غير المباشرة التي تصيب الاستهلاك وحتى المنتجات الأساسية تولد عدم المساواة لأنها تدفع بدون تمييز من قبل الشاري في حين أن الضريبة المباشرة التي تستوفى على أساس الدخل تشكل ضريبة أكثر عدالة، فمن يجرؤ إذا على القول بأنه يجب البدء بتخفيض الضرائب غير المباشرة بشكل كثيف وزيادة الضرائب المباشرة بالقدر نفسه تأمينا للعدالة الاجتماعية.

ولقد أشارت الدراسات الخاصة بصندوق النقد الدولي إلى المخاوف الشائعة التي ظهرت عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من حيث تأثيرها السلبي على الفقر أو على توزيع الدخل الحقيقي بشكل أكثر عمومية. إن إمكانية الحصول على نتيجة غير مضللة في هذا المجال يتطلب عدم التركيز على الأثر التوزيعي لضريبة القيمة المضافة فقط، حيث أن ضريبة معينة لا تؤثر وحدها على الفقر والعدالة ولكن ما يؤثر هو النظام الضريبي ككل، فالجانب الضريبي ليس وحده المهم لتخفيف الفقر والسعي وراء العدالة، وإنما هناك أيضا السياسات العامة للإنفاق العام حيث يمكن للضريبة التنازلية أن تعتبر الحل الأمثل لتمويل الإنفاقات لصالح الفقراء بغية تحقيق الحد من الفقر كهدف نهائي[273]. والدور المناسب لضريبة القيمة المضافة يتمثل في رفع الإيراد بطريقة فعالة و معالجة مخاوف التوزيع باللجوء إلى ضرائب أخرى أو أدوات إنفاق أخرى، وهذا ما يحدده تصميم ضريبة القيمة المضافة فقد أظهرت الدراسات أن توزيع دفعات الضريبة على القيمة المضافة يكون حساساً للغاية تبعا لنمط الاستهلاك المفضل ولبنية المعدل والإعفاءات المركبة ضمن الضريبة على القيمة المضافة نفسها، فالضريبة على القيمة المضافة التي تتميز بوعاء واسع وبنية معدل بسيطة تظهر بمظهر ضريبة تنازلية عندما ينظر إليها بعلاقتها ببعض قياسات الدخل الحالية وبمظهر تناسبي واسع عندما ترى من ارتباطاتها بالاستهلاك الإجمالي مثل ما ظهر في الدانمارك وهولندا والسويد[274].

وهناك أمثلة عديدة على تنازلية الضريبة على القيمة المضافة، فمثلا الضريبة على القيمة المضافة التي تطبقها كوريا بسعر موحد هو **10 %** ضريبة تنازلية، وقد شكلت مدفوعات الضريبة نسبة **5.6%** من الدخل لدى القطاعات الأسرية ذات الدخل الأدنى على حين لم تمثل سوى **3.9 %** من الدخل لدى القطاعات ذات الدخل الأعلى.

كما إن الدراسات التي أجريت في فرنسا كشفت أن الضريبة على القيمة المضافة نسبية أو تصاعدية إلى حد ما مقارنة بمستويات الاستهلاك، وبالنسبة لمستويات الدخول كانت الضريبة تنازلية كما أنها تنازلية بالتأكيد إذا ما قورنت بضريبة الدخل المغالية في التصاعدية. على حين نجد أن هولندا خططت لإدخال

---

[273] - الضريبة على القيمة المضافة العصرية – صندوق النقد الدولي ، مرجع سابق ، ص

[274]- OECD, Taxing Consumption, 1988 . www.oecd.com .

الضريبة على القيمة المضافة بحيث تكون حيادية من ناحية أثرها في توزيع النفقات، حيث كانت الأسعار الأصلية للضريبة على القيمة المضافة وهي من (4%) إلى (12%) تقارب أسعار الضريبة السابقة (ضريبة المبيعات)، وقد أجرى مكتب التخطيط المركزي بهولندا حسابات أسفرت عن أن التغير قد يزيد من تصاعدية الضريبة، نظراً لإخضاع الخدمات.وتشير الدراسات التي أجريت حديثاً إلى أن الضريبة على القيمة المضافة الهولندية نسبية تقريباً. وتخلص الدراسات التي أجريت مؤخراً لحساب أثر إدخال الضريبة على القيمة المضافة ، أنها ضريبة تصاعدية ويرجع السبب الأساسي في ذلك إلى تطبيق سعر الصفر على الأطعمة يستفيد منه كل مشتر للطعام نجد أن الأسر الأكثر ثراء تحصل على ميزة أكبر من الأسر الفقيرة. وأشارت اللجنة التي درست نتائج الضريبة على القيمة المضافة في ايرلندا أن الإنفاق على الأطعمة والملابس والأحذية الخاضعة لسعر الصفر بلغ نحو 1700 مليون جنيه ايرلندي عام 1965.

إن نتائج فرض الضريبة على الأطعمة والأحذية والملابس وفرض الضريبة على هذه النفقات يحقق حصيلة تتجاوز كثيراً المبلغ اللازم لتعويض الفقراء من الأثر التنازلي للضريبة العامة على القيمة المضافة، ويرى البعض أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة عينية لا يؤخذ فيها عادة بظروف المكلف بدفعها أو المواطن الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة، وأن الإعفاءات وسعر الصفر وكثرة فئات الضريبة هي أساليب غير ناجحة لمعالجة التنازلية المحتملة للضريبة على القيمة المضافة.

كما أنه من الواضح أنه إذا فرضت الضريبة بالفعل على السلع المعفاة فإنه يمكن استخدام الحصيلة في تعويض الأسر ذات الحد الأدنى من الدخول كذلك ينبغي تأكيد ضرورة الإبقاء على الخصائص المميزة للضريبة ومنها الحصيلة المرتفعة، مع تحديد إعفاءات قليلة جداً، وأن يكون سعر الصفر للصادرات فقط، وألا يتجاوز عدد الأسعار فيها عن سعرين على الأكثر، مع دراسة الوسائل الأخرى لمعالجة التنازلية مثل زيادة ضرائب الإنتاج على السلع الكمالية، وتحسين إدارة ضريبة الدخل ووضع حدود أمان للإنفاق موضع الاعتبار وهو ما يطلق عليه في الوقت الحاضر النظم التعويضية للضريبة على القيمة المضافة **compensation Schemes of VAT**[275].

كما أن اختلاف المعدل والإعفاءات يستطيع جعل ضريبة القيمة المضافة تصاعدية على الأقل عندما تكون على أساس الاستهلاك، ومثال على ذلك المملكة المتحدة التي تملك ضريبة قيمة مضافة بمعدل صفري واسع على المواد الغذائية والمواد الأخرى ذات الأهمية للفقراء، وقد وجدت منظمة التعاون والتطوير الاقتصادي **OECD** أن نسبة الاستهلاك المعتمد في ضريبة القيمة المضافة ترتفع من 6.3% من الاستهلاك الإجمالي لشريحة 10% من السكان ذوي الاستهلاك الأقل إلى نسبة 9.5% لشريحة 10% من ذوي الاستهلاك الأعلى، وهذا يعني أن توزيع دفعات الضريبة على القيمة المضافة في المملكة المتحدة كان تصاعديا، بمعنى أن ازدياد الدخل أدى الى زيادة الإنفاق بحصة أعلى على المواد الخاضعة للضريبة بشكل كامل.

إذا إن الاختلافات في المعدل تستطيع فعليا التخفيف من الأذى الذي تعاني منه الفئات ذات الدخل المنخفض بانتقالها من ضريبة الدخل باتجاه ضريبة القيمة المضافة، وقد وجد من خلال التجارب أن الانتقال من ضريبة قيمة مضافة ذات معدل وحيد إلى أخرى ذات معدل متعدد يفيد الشريحة الأفقر بحوالي 0.5% من دخلهم مدى الحياة و يحول خسارتهم إلى مكسب.

---

[275] - المحامي نذير سنان ، الضريبة على القيمة المضافة ، جريدة الاقتصادية ، العدد 432

كما يمكن للضريبة على القيمة المضافة أن تصبح تصاعدية بشكل كبير عندما ينظر إليها في ضوء ارتباطها بالاستهلاك، وقد وجد الباحثون في دراسة أجريت في مدغشقر عام 1999 أن توزيع دفعات الضريبة على القيمة المضافة يتم بشكل أكثر مساواة من التوزيع الكلي للاستهلاك هذا يعني أن حصة كل من الضريبة على القيمة المضافة المدفوعة من قبل الفقراء أقل من حصتهم في إجمالي الاستهلاك، وهنا تظهر الضريبة على القيمة المضافة أكثر تصاعدية من ضرائب أخرى عديدة.

إن ما ناقشناه سابقا يتناول فقط أثر هذه الضريبة على الدخول الحقيقية لمشتري السلع التي فرضت عليها الضريبة، أما ما يتعلق بالتأثير على البائعين نورد مايلي:

تشتمل النفقات الناتجة عن الالتزام بضريبة القيمة المضافة على عنصر أساسي ثابت ومهم يتحمله صغار التجار بشكل أكبر وقد ينتقل جزء من هذا العبء إلى المستهلكين على شكل ارتفاع في الأسعار، وهذا ما يحدده حد التسجيل الذي وضع للضريبة على القيمة المضافة والذي يصبح التسجيل فوقه إلزاميا، لذلك لتحقيق العدالة قد يتم رفع حد التسجيل عندما تدعو الحاجة لذلك، وتشير الدراسات أن قدرة الضريبة على القيمة المضافة من الوصول إلى المؤسسات التجارية تحت حد التسجيل عن طريق تكليفهم بالضريبة على مدخلاتها يمكن من نشر عبء هذه الضريبة بشكل أوسع وربما بشكل أكثر عدلا من باقي الضرائب وهذه تعتبر ميزة مستقبلية للضريبة على القيمة المضافة.

هذا الفرض الهادئ للضريبة على تلك القطاعات التي يصعب فرض ضريبة عليها من خلال ضريبة القيمة المضافة على مدخلاتهم ستتمكن فعليا من التوسع بشكل مدروس للتأثير على مثل هذه القطاعات، فمثلا القطاع الزراعي يعتبر من القطاعات التي يصعب فرض الضريبة عليها لذلك يرى خبراء صندوق النقد الدولي أن فرض الضريبة على هذا القطاع من خلال مدخلاته قد يكون مقبولا كأفضل ثالث فكرة لضمان بعض العدالة في توزيع العبء الضريبي بين هذا القطاع والقطاعات الأخرى.

وتحقيقا للعدالة ومحاولة لتجنب تأثير تنازلية الضريبة على القيمة المضافة لجأت العديد من الدول المطبقة لهذه الضريبة إلى اعتماد طرق لمعالجة وقع هذه الضريبة على الأسر الفقيرة والتعويض عليها نستعرضها كالتالي:

- جربت بعض الولايات الأميركية مثل هاواي وكانساس ونيومكسيكو التعويض بمنح تقابل الخصم لتعويض تكاليف الضريبية على المبيعات بالولاية للفئات المتضررة، فكان يستفيد بالمنح مكلفو دفع ضريبة الدخل الذين تقل دخولهم عن مبلغ محدد (بما لا يجاوز 2751$ في إحدى الولايات).
- كما نجد أن نيوزلندا قررت تعويض الفقراء عن طريق زيادة الأسعار نتيجة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بضمان وجود حد أدنى من الأجور يدفعه صاحب العمل (بوصفه وكيلاً عن رئيس مصلحة الإيرادات المحلية)، ويقوم صاحب العمل باستقطاع مبلغ من الضريبة التي يحصلها ويدفعها للمصلحة من أجور ورواتب العاملين، ويرفع بها المرتبات الدنيا وإذا كان لدى صاحب العمل عدد كبير من ذوي الدخول الدنيا والمبالغ التي استقطعها من الضريبة لا تفي بتعويضها كلها، فإنه يستطيع استرداد الفروق التي دفعها من رئيس مصلحة الإيرادات الداخلية في نيوزلندا.

- كندا اتبعت نظام الأجور الإضافية بقصد تجنب إعفاء الأطعمة والملابس من الضريبة حيث تم مزج أسعار الصفر للضريبة بالنسبة للطعام والإسكان مع إضافات الدخل الخاصة بالإسكان لمساعدة الأسر ذات الدخل المحدود.
- المساعدات التي تقدم على أسس فردية والتي تعتبر كأساس تمنح للأطفال الصغار أو الأمهات ولبرامج التغذية في (تأميل نادوبا/ الهند) والبرامج المشابهة في كل من(بوليفيا) أو (شيلي) و(كولومبيا)، أو عن طريق المنافذ الخاصة وبرامج تقديم الغذاء كما في المكسيك وسيرلانكا.
- من الوسائل المستخدمة أيضاً لمعالجة التنازلية تقديم القروض ونظم الائتمان للمشروعات الصغيرة، كما هو الحال في غانا وبنغلاديش وموريتانيا والسنغال.
- ومما لا شك فيه أن لهذه الأنظمة عيوبها في المعالجة إلا أن ذلك لا يعني أن المشكلة تكمن فيما إذا كانت الضريبة على القيمة المضافة تنازلية أم لا، ولكن المشكلة تتمثل فيما إذا كان نظام الضريبة بأكمله يحقق المراد والمستهدف منه .

إذا إن قضية الضريبة على القيمة المضافة تتمثل في أنها وسيلة ناجحة لتحقيق حصيلة كبيرة للحكومة تمكنها من مساعدة ذوي الدخول المحدودة بطرق أكثر فاعلية، وهذا أفضل بكثير لمعالجة موضوع التنازلية بدلاً من نبذ تلك الضريبة أو تناولها بأسلوب يحولها إلى مسخ، وعاؤه متآكل وإعفاءاته متضخمة وأسعاره وفئاته معقدة.

ونورد فيمايلي الدراسة الوحيدة (في البلدان العربية) التي تتناول الآثار التوزيعية للضريبة على القيمة المضافة وانعكاس رفع معدلاتها على الفقر والمساواة في لبنان:

- في دراسة [276]أجريت في الجامعة الأمريكية في لبنان تتناول انعكاس رفع الضريبة على القيمة المضافة على الفقر والمساواة في لبنان وهو مشروع طرحته الحكومة يتضمن زيادة نسبة الضريبة على القيمة المضافة من 10% إلى 12% عام 2008 و15% عام 2010 بهدف تغطية العجز في الموازنة العامة الناتج عن خفض الإيرادات نتيجة إجراءات تحرير التجارة. وتهدف هذه الدراسة إلى تقدير ارتفاع الضرائب وقياس التنازلية والتصاعدية لهذه السياسة بتقدير الأثر المباشر على الاستهلاك الحقيقي للأسر، وقد استندت هذه الدراسة على تحليل بسيط للتغير في الضريبة على القيمة المضافة مستخدمةً بيانات دفاتر الإنفاق للدراسة الوطنية للأحوال المعيشية للأسر – المسح المتعدد الأهداف للعام 2004 وبعض مؤشرات الأسعار (تنوعات السعر المكانية لتقدير نظام طلب شبه مثالي AIDS) [277].

في ضوء وحدة نسبة الضريبة على القيمة المضافة في لبنان، وبالنظر إلى فئات الاستهلاك المتوفرة في بيانات المسح، نجد ان نسبة الإنفاق لاستهلاك الطعام يبلغ 35% من مجموع الإنفاق الاستهلاكي لدى الـ 20% من الأسر الأكثر فقراً بينما تنخفض هذه النسبة مع ازدياد الغنى، تليها نسبة الإنفاق على المواصلات

[276] - Nisreen Salti , Jad Chaaban THE POVERTY AND EQUITY IMPLICATIONS OF A RISE IN THE VALUE ADDED TAX: A MICROECONOMIC SIMULATION FOR LEBANON, American University of Beirut ,UNDP ,MAY 2009 .

[277] - نظام الطلب شبه المثالي و هو نظام مطور من قبل ديتون و ميلبور 1980 و هو أداة لتحليل التغير في معدل الضريبة على القيمة المضافة باستخدام بيانات مسوحات على الإنفاق و على بضعة لوائح أسعار باستخدام تنوعات السعر المكانية لتقدير نظام طلب شبه مثالي (aids) و هو طريقة لنمذجة النفقات مع العديد من السلع و يرضي الافتراضات الاقتصادية الأساسية على سلوك المستهلك .

التي تشكل 30% من استهلاك الأسر الفقيرة مقارنة مع 16% للأغنياء. أما حصة الاتصالات فترتفع مع الغنى لتبلغ 13% عند الأسر الـ20% الأكثر غنىً. أما في ما يتعلّق بمرونة الطلب، فقد أظهرت الدراسة أن مرونة السعر الذاتي للمجموعة الاستهلاكية هي سلبية وبمعدل معقول كما هو متوقع، في حين أن مرونة الإنفاق لجميع فئات المنتجات فهي ايجابية.

عند دراسة أثر زيادة الضريبة على القيمة المضافة على الإنفاق الاستهلاكي للأسر، تبيّن أن ارتفاع الضريبة بنقطتين مئويتين سيؤدي إلى خفض الإنفاق الاستهلاكي لدى الأسر الفقيرة بـ 11% و19% للأسر الغنية. أما ارتفاع نسبة الضريبة إلى 15% سيؤدي إلى المزيد من الانخفاض في الإنفاق الاستهلاكي لكل الأسر مع نسبة أعلى للأغنياء منها للفقراء. والجدول رقم (32) التالي يوضح قياسات انعدام المساواة:

جدول رقم (32) قياسات انعدام المساواة في مشروع رفع VAT في لبنان 12% و 15%

	الوضع الراهن	VAT بنسبة 12%	VAT بنسبة 15%
حصة الاستهلاك الأفقر 20%	%9.6	%10.0	%10.0
حصة الاستهلاك الأغنى 20%	%39.3	%37.7	%37.7
نسبة الأغنى 20% إلى الأفقر 20%	%4.1	%3.78	%3.77

المصدر : Nisreen Salti , Jad Chaaban THE POVERTY AND EQUITY IMPLICATIONS OF A RISE IN THE VALUE ADDED TAX: A MICROECONOMIC SIMULATION FOR LEBANON, American University of Beirut ,UNDP ,MAY 2009 .

ويشير الجدول إلى أن حصة أفقر الأسر في الاستهلاك الإجمالي نادرا ما تتغير بينما حصة الأسر الأغنى تنخفض على نحو طفيف. وهذا اثر مباشر لانحدار اكبر في الإنفاق الاستهلاكي الحقيقي للأسر الغنية، مما يعني أن نظام الضريبة على القيمة المضافة اللبناني الحالي متدرج بعض الشيء .

بناء على هذا التحليل، فإن نسبة اللبنانيين الذين يعيشون تحت خط الفقر الأدنى (2.4$ لليوم) سترتفع من 8% الحالية إلى 10% إذا ما ارتفعت الضريبة على القيمة المضافة إلى 12% وستبلغ 16% إذا ارتفعت الضريبة إلى 15%، أما نسبة الذين يعيشون تحت خط الفقر الأعلى (4$ لليوم) فمن المتوقع أن ترتفع من 28% إلى 35% و47% إذا تم رفع الضريبة على القيمة المضافة إلى 12% و15% على التوالي.كما يبين الجدول التالي:

جدول رقم (33) أثر رفع معدلات ضريبة القيمة المضافة على الفقر في لبنان

	خط الفقر الأدنى	خط الفقر الأعلى
معدل الفقر الحالي	%8	%38
ارتفاع VAT إلى 12%	%10	%35
ارتفاع VAT إلى 15%	%16	%47

المصدر : نفس مصدر الجدول السابق .

هذه المحاكاة تبين أن زيادة طفيفة في الضريبة على القيمة المضافة لها أثر محدود نوعا ما على الفقر المدقع في لبنان، ومع ذلك فإن تأثيرها على الفقر عموما مهم وان زيادة ضريبة القيمة المضافة إلى 15 ٪ يترجم إلى زيادة كبيرة في كل من معدلات الفقر المدقع والعام، مع الفقر العام تقترب نسبة عدد الموظفين الى 50 ٪ من السكان. هذا التدهور في الأوضاع المعيشية الاقتصادية يرجع في معظمه إلى تأثير ارتفاع ضريبة القيمة المضافة على الطبقة المتوسطة الدنيا، وبينما الأسر التي هي حاليا فوق خط الفقر تعاني من خطر الوقوع في الفقر مع زيادة الأسعار ويمكن لتأثير ارتفاع الأسعار المحدود إلى حد ما على الفقر المدقع أن يكون انعكاسا للأثر الايجابي المحتمل لإعفاءات ضريبة القيمة المضافة الحالية،. إذا كانت المنتجات المعفاة من الضرائب تشكل حصة كبيرة من استهلاك الأسر الأكثر فقرا، فإن رفع معدل ضريبة القيمة المضافة بعد ذلك سيكون له تأثير محدود على هذه الفئات.☒

إن تحليل مستوى العدالة في الإعفاءات الحالية يشير الى أن الإعفاءات على الأطعمة وغاز البيوتان هو ايجابي وتصاعدي، أما الإعفاءات على التعليم والكتب والنقل الجوي والرفاهية والمجوهرات فهو سلبي أو تنازلي. إلا أن الإعفاءات على التعليم رغم أنها ارتجاعية، غير انه من الأفضل الإبقاء عليها في المدى القصير بسبب اعتماد لبنان على رأس المال البشري.

بناء على ما سبق نستطيع ان نخلص إلى ان زيادة نسبة الضريبة على القيمة المضافة من 10% إلى 12% في لبنان سيكون لها أثر محدود على الأسر الشديدة الفقر لان الإعفاءات الحالية على الطعام والغاز هي ملائمة للفقراء. إلا ان الزيادة في الضريبة على القيمة المضافة سيكون لها اثر سلبي على وضع الأسر المتوسطة وتلك التي تعيش فوق خط الفقر مباشرة. فنسبة الفقراء الذين يعيشون تحت خط الفقر الأعلى في لبنان والتي تقدر حاليا بـ30% من اللبنانيين قد ترتفع إلى 35% وحتى 50% إذا ما ارتفعت نسبة الضريبة على القيمة المضافة إلى 12% و15%.

بالنتيجة تشير النتائج التجريبية للدراسات أن زيادة المعدل الضريبي تؤدي إلى تخفيض في الإنفاق الاستهلاكي. إذا إن الضرائب المصممة لتحقيق أهداف العدالة وسياسات الإنفاق غالبا ما يمكن توجيهها لتحقيق هذه الأهداف بالشكل الأمثل، فيكون أول واجب للتكليف الضريبي هو رفع العوائد مع اقل تشوه ممكن للنشاط الاقتصادي. ومن المعروف أن معظم البلدان النامية ومن بينها سورية تواجه قصورا شديدا في فعالية سياساتها الإنفاقية، لذلك يرى الخبراء انه من الممكن أن تكون ضريبة القيمة المضافة أسلوبا نافعا في إجراء إصلاحات ذات فعالية، تؤدي إلى زيادة قدرتها على تخفيف الفقر تعزيز العدالة.

من خلال استعراض واقع الضريبة على القيمة المضافة و أثرها على العدالة التوزيعية و الاجتماعية و الفقر في بعض الدول التي طبقتها وجدنا أن لهذه الضريبة عيوب في هذا المجال استطاعت هذه الدول إيجاد الحلول لها بطرق مختلفة بما يتناسب مع واقع كل بلد و يتبين في النهاية أن هذه الضريبة هي خلاصة الفن الضريبي و هي ضريبة عالية الكفاءة تتمسك بها أغلب الدول المطبقة لها نظرا لصفاتها الإيجابية المتمثلة بالحصيلة الوافرة و التنظيم الإداري و الاصلاح الضريبي و القدرة على تصميمها بما يعزز العدالة و يخفف من الفقر و بالتالي فهي جاذبة للكثير من الدول من أجل تطبيقها ، و في هذا السياق لا بد من الإشارة إلى أن النظام الضريبي في سورية من منظور العدالة الضريبية يتحدد من خلال نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الضرائب و إلى الناتج المحلي الإجمالي حيث بلغت النسبة من الناتج

المحلي الإجمالي 13% عام 2001 تراجعت إلى 6.5% عام 2008 وهو تناقص مستمر يخلو من التذبذب مما يشير إلى استمرار هذا التناقص للأعوام القادمة، إضافة إلى وجود تراجع في النسبة من إجمالي الضرائب حيث بلغت 69% عام 2001 تراجعت إلى 42% عام 2008 يضاف إلى ذلك التضخيم الوهمي للضرائب المباشرة بسبب تصنيف بعض الضرائب غير المباشرة ضمنها بالمقابل نلاحظ تزايد نسبة الضرائب غير المباشرة حيث بلغت عام 2001 كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي 2.5% ارتفعت إلى 8.8% عام 2008، إذاً يمكن القول أن زيادة نسبة الضرائب المباشرة عن الضرائب غير المباشرة في النظام الضريبي السوري يشير إلى عدالة هذا النظام، إلا أن الواقع يختلف بسبب أخطاء التصنيف والاعتبارات الأخرى الخاصة بالعدالة[278]. وإن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية من شأنه ان يعمل على توحيد الضرائب والرسوم غير المباشرة الموجودة في النظام الضريبي السوري بضريبة موحدة على الاستهلاك ، تتيح هذه الضريبة من خلال نظامها العام و تصميمها الذي يجب أن يوضع بدقة عالية بالاعتماد على دراسات دقيقة و فعالة بحيث يتم تحديد أساس هذه الضريبة و النسب الخاصة بها و الإعفاءات بما يناسب الواقع الاقتصادي والاجتماعي في سورية من خلال إعداد دراسات خاصة تتعلق بتنازلية هذه الضريبة و كيفية علاجها و إيجاد النظم التعويضية الضرورية . أما من ناحية الفقر فقد بلغت نسبة الفقر في سورية عام 2010 كحد أدنى 12% و35% كحد أعلى على الرغم مما كان مخططاً له بتخفيض الحد الأدنى إلى 8% والأعلى إلى 24%[279].هذا وقد اختلفت النسب التي تدل على الفقر في سورية لأن طرق حساب الفقر تختلف بين المكتب المركزي للإحصاء والمنظمات الدولية والمعايير المتبعة. إن أثر هذه الضريبة من الناحية الاجتماعية يترك أثره بشكل أساسي على الطبقات الفقيرة و المهمشة في المجتمع بحيث أنها تزيد حالات الفقر إذا لم تتخذ الدولة إجراءات على صعيد الأسعار و الدخول و أن تراعي في تصميم هذه الضريبة كافة الحالات التي تخص العدالة الاجتماعية من حيث وعاء الضريبة و نسبها ، ووفقا لذلك فإنه إذا ما تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سوريا وفق هذا الواقع فإنه سيؤثر سلبا على العدالة الاجتماعية و الفقر إلا أن إجراء الإصلاحات المتعددة ذات الصلة (النظام الضريبي و هيكله، الإدارة الضريبية ، سياسات الإنفاق ، الأجور و الأسعار)، و غيرها الكثير من الإصلاحات منها ما يتم قبل تطبيق الضريبة و منها ما يترافق مع تطبيقها من شأنه أن يساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الضريبة .

وفقا للعرض السابق ترى الباحثة ان تأثير الضريبة على القيمة المضافة اجتماعياً على سورية قد يكون خطيراً جداً إذا لم تحدث إصلاحات حقيقة تتناول المحاور ذات الصلة ، إلا أن تطبيقها بعد إجراء الإصلاحات و توفير البنية التحتية و التنظيمية و الأجهزة المطلوبة قد تؤدي إلى نتائج اجتماعية إيجابية تنعكس من خلال قدرتها على تضخيم الإيرادات و ما يرافق ذلك من إعادة توزيع هذه الإيرادات بما يحقق الإنفاق الممنهج و الرفاه الاجتماعي للمواطنين كافة .

---

[278] - د القاضي ، حسين ، السياسة الضريبية في سورية ، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الرابعة و العشرين ، جمعية العلوم الاقتصادية ، 2011/3/1 .

[279] - د ديب علي سنان، الانعكاسات الاجتماعية للسياسات الاقتصادية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الرابعة والعشرين ، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق ، سورية ، 2011/5/10 ص 20

المبحث الثالث: أسس تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية

قبل البدء في تحديد أسس فرض هذه الضريبة في سوريا لابد أولا من دراسة وتحديد مفهوم القيمة المضافة في الفكر الاقتصادي.

أولاً:أهمية تحديد القيمة المضافة:

إن لتحديد مفهوم القيمة المضافة أهمية كبيرة في تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة، حيث تشير الدراسات إلى أهمية الاهتمام بالتقرير عن القيمة المضافة لأن ذلك سوف يخدم أغراض الفحص الضريبي في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة. وسوف نحاول في البداية توضيح مفهوم القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية وعلى المستوى القومي.

– مفهوم القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية:

يقصد بتعبير القيمة المضافة /على مستوى الوحدة الاقتصادية/ الفرق بين قيمة منتجات وحدة اقتصادية معينة وقيمة العناصر المستخدمة في الإنتاج والمشتراة من الوحدات الاقتصادية الأخرى. كما يمكن القول أن القيمة المضافة تعبر عن الزيادة التي تطرأ خلال العملية الإنتاجية على القيمة الأصلية لعوامل الإنتاج (المستلزمات) المستخدمة في إتمام هذه العملية.

لذا يمكن النظر إلى القيمة المضافة من زاويتين هما:

- زاوية الإضافة حيث تتمثل القيمة المضافة في (الأجور + الأرباح).
- والأخرى زاوية الخصم حيث تتمثل القيمة المضافة في (المخرجات – المدخلات).

– مفهوم القيمة المضافة على المستوى القومي[280]:

أما على مستوى الاقتصاد القومي فإن القيمة المضافة تكون باستبعاد قيمة المشتريات التي تتم بين مختلف الوحدات الاقتصادية أو المشروعات والتي تتعلق بالإنتاج الجاري من مجموع قيمة الإنتاج الجاري الكلي. فهي تعبر عن القيمة الإنتاجية التي خلقتها الوحدة الاقتصادية أسهمت بها مع غيرها من الوحدات في خلق الإنتاج القومي، وتظهر أهمية القيمة المضافة على المستوى القومي في تحديد الأهمية النسبية التي تتمتع بها مختلف الأنشطة الاقتصادية، حيث تفصل مساهمات كل نشاط في المراحل الإنتاجية المختلفة فلو اقتصرت حسابات الدخل القومي على تيار المنتج النهائي فقط، فقد يترتب على ذلك إغفال أهمية الصناعات المغذية للمنتجات النهائية، ومثال ذلك تجاهل صناعة الصلب المغذية لصناعة السيارات لو اقتصرت حسابات الدخل القومي على المنتج النهائي من وسائل الركوب.

ونستنتج مما سبق مايلي:

- أن القيمة المضافة هي قيمة إنتاجية وليست قيمة إنتاج الوحدة الاقتصادية، أي أنها تمثل جزءا وليس كل ما أنتجته تلك الوحدة. هذا الجزء الإنتاجي هو ما أضافته الوحدة الاقتصادية من منفعة إلى ما حصلت

[280] - القباني، غسان فوزي، نظام الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية الأخذ بها في سوريا، رسالة دكتوراه، جامعة الزقازيق، 1983. ص 8.

عليه من الوحدات الأخرى في صورة مستلزمات إنتاج لتصل بها في النهاية إلى إنتاجها المستهدف من سلعة أو خدمة، والذي قد يدخل بدوره كمستلزمات إنتاج لوحدة اقتصادية أخرى.

وبتعبير آخر فإن القيمة الإنتاجية التي أضافتها الوحدة الاقتصادية تتمثل في قيمة ما أنتجته خلال فترة زمنية معينة بكافة صوره وأشكاله مستبعداً منها قيمة المستلزمات الداخلة في ذلك الإنتاج والتي حصلت عليها من وحدات اقتصادية أخرى.

إن الذي أضاف هذه القيمة هي وحدة اقتصادية معينة ولكنها جزء من الاقتصاد القومي الذي يمتد ليشمل كافة الوحدات العاملة في المجتمع، والتي تتبادل المنافع مع بعضها، مع الأخذ في الاعتبار أن ذلك الجزء له موارده الإنتاجية الخاصة به دون غيره، وأن هذه الموارد هي مصدر القيمة المضافة. وبتعبير آخر فإن لكل وحدة اقتصادية ذات موارد إنتاجية محددة، قيمة مضافة خاصة بها دون غيرها من الوحدات، وأن مجموع القيم المضافة لكافة الوحدات الاقتصادية العاملة في المجتمع خلال فترة زمنية معينة تمثل إجمالي قيمة الناتج على المستوى القومي خلال هذه الفترة.

وفي مجال الضريبة على القيمة المضافة فقد ظهر في الدول الأوروبية اتجاه نحو إعداد قائمة القيمة المضافة [281]ضمن القوائم المالية المعتادة وبدأ انتشارها في انجلترا ثم تبعتها العديد من الدول الأوروبية مثل فرنسا وألمانيا وإيطاليا والسويد.

وذلك بسبب تغير معايير تقويم الأداء في المنشآت، ولأن التقارير المالية لم تكن توضح سوى الكيفية التي يتم فيها قياس الربح لذلك وتلبية لمتطلبات التطور التي حصلت في بيئة الأعمال فقد أصدرت لجنة المعايير المحاسبية بمجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز عام 1975 بان يتم إضافة ست قوائم مالية إضافية إلى القوائم المعتادة أهم هذه القوائم قائمة القيمة المضافة. وتنبع أهمية هذه القائمة في اعتبارها مقياسا نافعا لتقويم الأداء ويمكن من خلالها الحصول على مؤشرات هامة للأداء تتميز قائمة القيمة المضافة بعدة مميزات أضافت إلى ملاءمتها لأغراض التقرير الخارجي ملاءمتها كأداة لأغراض التقرير الداخلي ومن هذه المزايا ما يلي:

- التأثير الإيجابي على سلوك العاملين تجاه المنشأة التي يعملون بها.
- التأثير الإيجابي على سلوك الإدارة بتحسين الإنتاجية ورفع القدرة التنافسية.
- استخدامها في تخطيط الاستثمار.
- ملاءمتها لقياس الكفاءة الإنتاجية.

أن الممارسة العملية قد أثبتت أن تركيز المحاسبة على قياس الأرباح قصيرة الأجل من خلال قائمة الدخل تتحمل المسؤولية عن تدهور الإنتاجية والقدرة التنافسية للمشروعات الصناعية، بالإضافة إلى أن النتيجة التي تقررها قائمة الدخل وهى الربح هي في نفس الوقت تمثل أحد عناصر قائمة القيمة المضافة أي أن قائمة القيمة المضافة تفصح عن نفس المعلومات التي تفصح عنها قائمة الدخل بالإضافة إلى معلومات مهمة أخرى مما يؤهل قائمة القيمة المضافة لان تصبح هي القائمة الأساسية قبل قائمة الدخل، وهذا يستلزم

[281] - البكري، محمود، مرجع سابق، مأخوذ عن د. أحمد بسيونى شحاتة، تقييم قائمة القيمة المضافة كاتجاه أوروبي جديد في التقرير المالي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 26، العدد الأول، 1989.

ضرورة تضمين قائمة القيمة المضافة في التقارير السنوية المنشورة، كما يجب على مهنة المحاسبة الاهتمام بهذا التطور ومحاولة الاستفادة منه في تنمية وتطوير هذه المهنة.

ولقد ظهر في العصر الحديث شكل جديد للقيمة المضافة[282]من خلال المجتمع الرقمي واستخدام شبكة الإنترنت في الأغراض التجارية والذي أدى إلى عرض وبيع العديد من البضائع والخدمات عن طريق الإنترنت. حيث أن استراتيجيات الإنترنت وتطبيقها وفر مرونة كبيرة للمؤسسات من خلال المعرفة فأصبح من المحتم أن تعرف هذه المؤسسات والهيئات التجارية القيمة المضافة التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيق تكنولوجيا الإعلام والاتصال الحديثة في رفع قدرة تصريف المنتجات والخدمات وكيفية إثراء وانتقاء المنتجات والخدمات القابلة للعرض افتراضيا وتطويرهما عن طريق التحديث ورفاهية الاستخدام.

إن تكوين القيمة المضافة في الاقتصاد الرقمي هي وظيفة من وظائف موقع الويب التي نادرا ما تُستعرض من قبل المؤسسات، هذه الوظيفة يمكن أن تكون عامل تنافسي هام بحوزة بعض القطاعات والأساس في هذه الوظيفة هو استخدام موقع الويب لزيادة قيمة استخدام منتج أو خدمة معينة عن طريق التحديث أو إثراء الخدمات المرتبطة به) كرفاهية الاستخدام (وتظهر هذه الزيادة خصوصا في المنتجات والخدمات المعلوماتية وأحيانا تظهر في المنتجات المادية، هذه القيمة قد تثمن حسب حالة الاستخدام.

ولجؤوا أيضاً إلى تنمية وتطوير القيمة المضافة من خلال التحديث والتطوير وتخفيض النفقات وتم اعتماد وسيلة لإعادة تشكيلها باستخدام الوسيط الافتراضي أو بائع تجزئة افتراضي كما نشأت أيضاً شبكات القيمة المضافة (VAN)[283].

إذا إن مؤشر القيمة المضافة من أهم مؤشرات الاقتصاد الكلي كونه نتاج عنصر العمل العضلي والفكري والعلمي والتنظيمي، ولأنه من جهة أخرى التعبير الكمي عن حجم الرواتب والأجور والفوائد والأرباح والتأمينات التي تؤول إلى الأفراد والمؤسسات والفعاليات الاقتصادية، أي يعكس مستوى دخول أعضاء المجتمع، ولأن القيمة المضافة هي الوعاء الذي تطاله الضرائب المباشرة وغير المباشرة، أي المنهل الحقيقي لخزينة الدولة[284].

أما الأهمية الكبيرة لاحتساب مؤشر القيمة المضافة المقارن واستخدامه فيكمن في أنه يعبر بشكل مباشر عن مستوى إنتاجية العمل بمختلف أشكاله وأنواعه بالنسبة إلى رأس المال، أي عن المستوى المعرفي عن الذي تتسم به العملية الإنتاجية، ومن ثم فاقتصاد المعرفة هو الاقتصاد الذي تكون فيه نسبة القيمة المضافة مرتفعة، وعندما تكون هذه النسبة متدنية يكون الاقتصاد متخلفاً أو تقليدياً.

[282] - د بختي، إبراهيم، تنمية وتطوير المنتجات والقيمة المضافة في المجتمع الرقمي، مأخوذ عن شبكة الإنترنت، -WWW. E .Commerce .com

[283] - شبكة القيمة المضافة هي شبكة حاسوبية تقوم باستضافتها وتشغيلها مؤسسة ثالثة لفائدة مؤسستين أخريتين تمارسان فيكون لكل منهما، (Electronic Data Interchange :EDI)التجارة الالكترونية من خلال أنظمة تبادل المعلومات الكترونيا بتبادل VAN ويقوم حاسب VAN صندوق بريد الكتروني على حاسب المؤسسة المستضيفة التي تمتلك شبكة القيمة المضافة البيانات بين صناديق البريد الالكترونية للمؤسسات على الشبكة؛ ويطلق على هذا النوع من الشبكات بشبكات القيمة غالبا ما توفر خدمات أخرى بالإضافة لهذه الخدمة، فهي تساهم في تكوين VAN المضافة لأن المؤسسة صاحبة حاسب القيمة المضافة بالمؤسسة المستضيفة أو بالمؤسسة المستفيدة من شبكتها.

[284] - كناني، هاني، الضريبة على القيمة المضافة وموقعها في التشريع الضريبي، رسالة ماجستير بإشراف الدكتور محمد خالد المهايني، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق،1999 ، ص 4-8 .

ثانيا : موجبات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية:

تبرز الحاجة في سورية إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من خلال مايلي:

1- **الإيراد: قامت سورية بإلغاء مجموعة من الضرائب والرسوم غير المباشرة أو تخفيضها أو دمجها وتوحيدها ضمن مرسوم الإنفاق الاستهلاكي وتعديلاته وكذلك الدخول في مجموعة من الاتفاقيات الدولية، هذه الإجراءات سوف تؤثر على حصيلة الإيرادات الضريبية غير المباشرة لذلك ظهرت الحاجة إلى تأمين موارد بديلة من أجل زيادة تحصيل الإيرادات غير النفطية ولعل الضريبة على القيمة المضافة هي البديل الأنسب .حيث تتميز هذه الضريبة بأنها تزيد من الطاقة الضريبية وتوفر حصيلة وفيرة للخزينة العامة لاتساع مطرحها وشموليته، فهي من حيث المبدأ تُفرض على كل شيء وعلى أي شيء، قبل أن تستثني وتخفض وتعفي وتصيب بذلك حزماً ومجموعات واسعة من السلع والخدمات وعموماً فقد أثبت الواقع العملي أن نجاعة تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة كان بمستويات متباينة في الدول التي طبقتها، فاقت نسبتها من إجمالي الإيرادات الضريبية في بعض الدول 50%، حيث بلغت في الأرجنتين 51.4% في حين بلغت في فرنسا 17% وتتراوح في الدول العربية التي تطبقها بين 17.9% كما في مصر وبين 31% كما في الجزائر، وتبلغ على سبيل المثال 25.3% في تونس و22.7% في المغرب و23.3% في موريتانيا .أما نسبة حصيلة هذه الضريبة من الناتج المحلي الإجمالي للدول التي طبقتها، فهي تتراوح عموماً بين 1% و10% وهذا يعادل بالمتوسط 27% من إجمالي الإيرادات الضريبية، فهي تُشكل في مصر على سبيل المثال 2.7% من الناتج في حين في تونس 6.5% وتتوقع وزارة المالية السورية أن تطبيق هذه الضريبة في البداية سيدر نحو 50 مليار ل س، (ويتعلق ذلك بالطبع) زيادةً أو نقصاناً بنطاق تطبيقها ومعدلاته، وستزداد هذه الحصيلة تباعاً مع الارتقاء بكفاءة تطبيقها وفعاليته خلال السنوات التالية[285].**

2- **مزاياها حيث ترى الجهات الحكومية ضرورة الأخذ بهذه الضريبة نظراً لمزاياها فهي سريعة التحصيل ويتم توريدها إلى الخزينة العامة بعد مدة قصيرة جداً من استحقاقها أو حدوث الواقعة المنشئة لها. ومرنة وملائمة للخزينة العامة فهي تزداد مع ازدياد النشاط الاقتصادي، ولا تتأثر كثيراً في حالة الركود إذ لا يبقى منها دون سداد سوى أجزاء أو فقط الجزء الأخير المتعلق بتجارة المفرق و/أو الجملة. ومن شأنها نظرياً وفي حال تم التطبيق بشكل مدروس أن تسمح بتبسيط الهيكل الضريبي لأنها تحل عادةً محل العديد من الضرائب المختلفة .وفي حال تم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية، فهي بحسب تقرير لوزارة المالية، ستحل محل العديد من الضرائب غير المباشرة، منها :رسم الإنفاق الاستهلاكي /رسم إضافي على السيارات /ضريبة المواد المشتعلة /ضريبة مقطوعية الكهرباء /رسوم الإحصاء /رسم المتاجرة بالآثار / ضريبة الري.. الخ. علماً أنه يوجد في سورية ما يزيد على 200 شكل ونوع من الرسوم والضرائب على النشاطات الصناعية والاقتصادية الأخرى منها 7 محملة على فاتورة الكهرباء وترفع من قيمتها بنسب 25%.**

تُعد الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة إلى الجهات الحكومية (أداة تقييم حقيقي ومباشر لمخرجات كل مرحلة من مراحل النشاط الاقتصادي المختلفة، وتضمن للمكلف بالوقت ذاته إمكانية استرداده لكامل الضريبة المدفوعة من قبله على مدخلات نشاطه الإنتاجي وسهلة التحصيل والجباية كون تحصيلها

---

[285] - مذكرة لوزارة المالية موجهة إلى رئاسة مجلس الوزراء حول الضريبة على القيمة المضافة وآفاق تطبيقها في سورية، تاريخ 2008/8/19، ص 1 .

وسدادها يتم من قبل المكلف مباشرةً، ومن ثم فهي من جهة أخرى تسهم في انخفاض التكاليف الإدارية للتحصيل الضريبي وتُعد أداة رقابية على ضرائب الدخل، فهي تُحقق تدقيق مزدوج بينها وبين ضرائب الدخل من خلال مقارنة البيانات الخاصة بضريبة القيمة المضافة مع البيانات الخاصة بضرائب الدخل.

3- الإصلاح الضريبي: تشهد سورية إصلاح اقتصادي واسع النطاق، وتسعى إلى تطبيق نظام ضريبي حديث يتوافق مع تشجيع النمو الاقتصادي والاستثمار والتنمية الاجتماعية. إضافة إلى ضرورة إصلاح الإدارة الضريبية في سوريا باعتبارها تقوم على التقسيم النوعي واعتماد التقدير الإداري ونظام أتمته بسيط جداً. لذلك تسعى إلى وضع نظم حديثة لإدارة الإيرادات تقوم على الامتثال الطوعي، والعمل على رفع مستويات الامتثال الضريبي المنخفضة حاليا ومعالجة قضايا الفساد، وقد أثبتت تجارب الدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة قدرة هذه الضريبة على تحقيق إصلاح الإدارة الضريبية لأنها تقوم على الحسابات والتقدير الذاتي ونظام أتمته شاملة ومتطورة.

4- الحاجة للاندماج في الاقتصاد العالمي: حيث تتسابق معظم الدول إلى تطوير أنظمتها الضريبية بحيث تكون الضريبة أداة مشجعة للاستثمارات المحلية والأجنبية وتنشيط الصادرات. وتستطيع الضريبة على القيمة المضافة أن تعكس الحاجة إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي ومواكبة التطورات الدولية والإقليمية كونها تستجيب لمتطلبات النظام الاقتصادي العالمي الجديد.

إن من شأن هذه المتطلبات مجتمعة ضرورة فرض الضريبة على القيمة المضافة **Value added tax** لمواجهة المنافسة غير المشروعة في الأسواق للسلع المنتجة محليا سواء في الأسواق الوطنية أو الخارجية وهذا من شأنه القضاء على المفارقات غير المقبولة في تداول السلع والخدمات.

ثالثا: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية:

1- ألية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية :

تعتمد الآلية وفق الخطوط العامة الآتية وكل دولة تعيد صياغتها بما يناسب أوضاعها الاقتصادية.

- **نطاق فرض الضريبة على القيمة المضافة VAT[286]:**

إن إطار الضريبة أو نطاقها يحدد من وجهات نظر ثلاث:

1- طبيعة العمليات الخاضعة للضريبة.
2- شكل تنفيذها.
3- الأشخاص الذين ينفذونها.

- العمليات الخاضعة للضريبة[287]:

هنالك أربع فئات للعمليات:

1- العمليات الخاضعة للضريبة وفقا لطبيعتها.
2- العمليات الخاضعة للضريبة بمقتضى القانون.

---

[286] - مرجع سبق ذكره ، قطيش عبد الرؤوف ، الضريبة على القيمة المضافة تشريعا و تطبيقا ص 28 .
[287] مرجع سبق ذكره ، ترجمة كامل مجيد سعادة ، الضريبة على القيمة المضافة ص 76 .

3- العمليات المعفاة وفقا للقانون.

4- العمليات الخاضعة اختياريا للضريبة.

- **الأعمال الخاضعة للضريبة وفقا لطبيعتها:**

كان تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في بدايتها يرتبط بشكل وثيق بمفهوم النشاط الصناعي والتجاري مع استبعاد الزراعة والنشاطات غير التجارية والعمليات المدنية، أما بالنسبة للخدمات فكانت تقتصر على خدمات متنوعة عديدة، هذا المفهوم تم تغييره وتم وضع قوانين سببت تغييرات في الأعمال الخاضعة للضريبة وفقا لطبيعتها والتي ترجمت بتوسيع دائرة تطبيق الضريبة وأصبح كل نشاط اقتصادي بعوض سواء كان تجارياً أو زراعياً أو حرا وحتى مدنياً عادياً أو بالصدفة ومهما كانت الأهداف والنتائج فهو خاضع بالنهاية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة. كما تم استبدال مفهوم البيع وإنتقال الملكية بمفهوم التسليم أي انتقال حق التصرف، بعوض، وإن كل العمليات باستثناء تسليم الأموال تعتبر خدمات، إضافة إلى اعتبار أعمال الصناعة بمثابة تقديم خدمات[288].

- **العمليات الخاضعة للضريبة وفقا للقانون:**

تشتمل هذه العمليات على إنتاج السلع وتقديم الخدمات من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين خاضعين للضريبة، وكذلك عمليات الاستيراد من بضائع وسلع وخدمات سواء كان المستورد خاضعا للضريبة أم غير خاضع لها.

- العمليات الخاضعة للضريبة بمعدل صفر بالمائة (معفاة مع حق الحسم): إن العمليات الخاضعة للضريبة بمعدل صفر هي العمليات التي تتناول تسليم البضائع والسلع وتقديم الخدمات من دون استيفاء أي ضريبة على القيمة المضافة عنها من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم بها، ولكن يمكن لهذا المكلف الاستفادة من حق حسم الضريبة المذكورة التي يكون قد سبق وتكبدها في سبيل تصنيع أو استيراد أو شراء هذه البضائع والسلع وغيرها من الخدمات الضرورية لمزاولة نشاطه، مثال: عمليات التصدير، حيث يستفيد المصدر من حق حسم الضريبة المذكور.
- العمليات المعفاة من الضريبة دون حق الحسم: هي عمليات تسليم البضائع والسلع والخدمات وغيرها وتقديم الخدمات دون استيفاء أي ضريبة على القيمة المضافة عنها من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم بها، ومن دون أن يحق له حسمالضريبة التي يكون قد تكبدها في سبيل تصنيع أو استيراد أو شراء هذه البضائع والسلع وغيرها من الأموال والخدمات. على سبيل المثال: بيع السلع الغذائية والأساسية ونفقات الاستشفاء والتعليم. ولا يجوز لبعض الأشخاص الذين يقومون بعمليات معفاة من الضريبة أن يطلبوا استردادا كليا أو جزئيا للضريبة المدفوعة على بعض مشترياتهم.

[288] - أوغريه جورج ، مرجع سبق ذكره ترجمة كامل مجيد سعادة الضريبة على القيمة المضافة .ص 78 .

- العمليات المعفاة من الضريبة:

تصنف الإعفاءات على الشكل التالي وكل دولة تضع إعفاءات تتناسب مع طبيعة اقتصادها[289]:

1- الأعمال المعفاة من خارج حقل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة مثل النشاطات المدفوعة لأنها غير مستقلة والنشاطات التي يقوم بها أشخاص معنويون من القطاع العام (إلا في حال المنافسة مع القطاع الخاص) والنشاطات الاقتصادية التي تمارس بصفة مجانية. وهناك بعض الخدمات التي توضع في خانة العمليات من خارج حقل تطبيق الضريبة عندما ينتفي وجود أي رابط مباشر بين الخدمات المقدمة وقيمتها المقبوضة.

2- الأعمال المعفاة لتجنب تكرار الضريبة على الصعيد الدولي من الصادرات والأعمال المماثلة (نسبة صفر).

3- الأعمال المعفاة بسبب خضوعها لأنواع أخرى من الضرائب.

4- الأعمال المعفاة لأسباب اجتماعية.

ويمكن تصنيف الإعفاءات بشكل آخر كالتالي:

- الأنشطة الاقتصادية المعفاة من الضريبة: تعفى في هذه الحال، العمليات المتعلقة بالأنشطة التي تتم داخل الدولة مثل:
  - خدمات الأطباء.
  - التعليم.
  - التأمين.
  - الخدمات المصرفية المالية.
  - أنشطة الهيئات والجمعيات التي لا تتوخى تحقيق الربح باستثناء الأنشطة المتكررة التي تمثل منافسة غير متكافئة مع المؤسسات الخاضعة للضريبة.
  - النقل المشترك للأشخاص (بما فيها سيارات الأجرة).
  - المراهنات واليانصيب وسائر ألعاب الحظ.
  - بيع العقارات أو تأجيرها إلى التاجر.

هذا يعني أن قطاع الصحة والأطباء يعفى من الضريبة لأسباب اجتماعية وإنسانية، وكذلك يعفى النقل المشترك لأسباب اجتماعية لمحدودي الدخل، بينما يعفى التعليم لاعتبارات اجتماعية وثقافية وتشجيعا للمؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح ،أما الخدمات المالية والمصرفية والتأمين فتعفى إما لصعوبة تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة لمثل هذه الخدمات، أو لتمكين هذه الأنشطة في الدولة من منافسة الخدمات المناظرة التي تقدمها البنوك والشركات الأجنبية، أو بسبب خضوعها لأنواع أخرى من الضرائب في بعض البلدان[290].

أما قطاع الزراعة يعفى من الضريبة لأسباب إدارية واجتماعية لتأثير الظروف الطبيعية وخصوصاً المناخية على حجم الإنتاج الزراعي فيصبح من الصعوبة تقدير مقدار القيمة المضافة بدقة. وغالبا ما يعامل قطاع

[289] - الملحق رقم 1 بعض الإعفاءات غير المعيارية الأساسية في مجموعة مختارة من الدول .

[290]- أوغريه – جورج مرجع سبق ذكره الضريبة على القيمة المضافة ص 82 .

الزراعة معاملة خاصة في ظل الضريبة على القيمة المضافة فغالبية البلدان تعفي الزراعة بينما تقوم الأقلية من الاقتصاديات المتحولة بفرض الضريبة عليها كما ويعفي العديد من البلدان المدخلات الزراعية كالأسمدة والمبيدات الحشرية والبذور والآليات

الزراعية وهناك بلدان تفرض عليها المعدل الصفري، وتدل التجارب بأن زيادة الإيراد المرتبطة بوجود الضريبة على القيمة المضافة تكون منخفضة بينما يتساوى الباقي في البلدان التي تساهم فيها الزراعة بحصة أكبر في الإنتاج المحلي، وهذا يعني أن القيمة المضافة في الزراعة تؤدي إلى تكليف ضريبي منخفض نسبياً.

وبالنتيجة ليس هناك أي أساس في الزراعة يدل على عدم وجوب خضوع هذا القطاع للضريبة على القيمة المضافة فصعوبات التحصيل وهموم التوزيع والاعتبارات السياسية من ناحية أخرى تعني أن الإعفاءات قد أثبتت كونها خيارا لا مفر منه للعديد من البلدان وبالتالي من المهم تطوير إستراتيجية مفصلة لهذا القطاع، مواد هذه الإستراتيجية يجب أن تتضمن فرض الضريبة على مدخلات الزراعة وتطبيق حد تسجيل عالي لضم كبار المزارعين إلى شبكة الضريبة على القيمة المضافة، أما صغار المزارعين فيجب السماح لهم بالتسجيل طوعا[291].

- **السلع المعفاة من الضريبة: تشتمل هذه السلع كل مما يأتي:**
  - **السلع الزراعية التي تباع بحالتها الطبيعية وكذلك المواشي والدواجن.**
  - **الخبز والطحين واللحوم والأسماك والحليب والألبان ومشتقاتها، والأرز والبرغل والسكر والملح والمعكرونة (أي سلة الغذاء الرئيسية المعفاة).**
  - **البذور والأسمدة والعلف.**
  - **الكتب والمجلات[292]والخدمات الصحية والأدوية وكذلك الغاز المعد للاستهلاك المنزلي.**
- **الإعفاءات المرتبطة بالاستيراد والتصدير والنقل الدولي:**

تشتمل هذه الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة في مجال الاستيراد على ذات الإعفاءات الموجودة في التشريع الجمركي وهي تلك الإعفاءات المرتبطة برئاسة الجمهورية ومنظمة الأمم المتحدة والإعفاءات السياسية والقنصلية والامتيازات العسكرية أو الهبات الواردة لإدارة الدولة والمؤسسات العامة، إضافة إلى الأمتعة الشخصية للمسافرين والأدوات المنزلية.

في مجال التصدير: فإن القاعدة العامة هي أن الصادرات السلعية وتقديم الخدمات خارج أراضي الدولة معفاة من الضريبة على القيمة المضافة إضافة إلى ذلك يحق للمصدر المسجل للضريبة على أساس القيمة

---

[291] - الضريبة على القيمة المضافة العصرية – مرجع سبق ذكره – ص 108 .
في فرنسا مثلا كانت النشاطات الزراعية لا تدخل في نطاق الضريبة على القيمة المضافة إلى أن تم إدخالها تدريجيا حيث تم تحميل موردي الأسمدة الكيماوية وعلف الماشية والأدوات الزراعية ضريبة غير قابلة للاسترداد عند التصدير، وباتوا يستخدمون تدريجيا الوسائل الصناعية والتجارية التي تضعهم في خانة المكلفين وأصبح عملاؤهم التجار بالجملة والمفرق الذين تحولوا بدورهم إلى أشخاص خاضعين للضريبة يحثونهم على عدم وقف سلسلة الحسومات والدخول في حقل تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة، إلى أن قرر المشرع إدخالهم على مراحل في حقل تطبيق الضريبة عن طريق توسيع مجال الخاضعين للرسوم الإلزامية وتسهيل خيارهم بإنشاء نظام للضريبة مبسط إلى أن تم وضع ما يسمى نظام التسديد الجزافي أو المقطوع لغير الملتزمين بالضريبة والذين لم يحددوا خيارهم وذلك تعويضا عن الأعباء الضريبية التي أصابت مشتريات هؤلاء المستثمرين.

[292] - في بلدان المجموعة الأوروبية يطبق نظام لا يصيب أحيانا سوى الصحف اليومية يقوم على فرض ضريبة بمعدل صفر كما هو الحال في بريطانيا وإيطاليا وبنسبة مخفضة كما هو الحال في ألمانيا، وتطبق هذه النسبة المخفضة في إيطاليا على المجلات الأسبوعية والشهرية فقط، أما المنشورات غير المبيعة تستخدم الأسلوب الجزافي .

المضافة أن يسترد الضريبة التي تم وضعها على المراحل الإنتاجية والتوزيعية السابقة للتصدير وهو ما يطلق عليه المعدل الصفري للضريبة، حيث يعني تطبيق المعدل الصفري[293] للضريبة على صادرات سلعة معينة أمران:

<u>الأول:</u> هو حق الحسم أو إعفاء تصدير هذه السلعة من الضريبة على القيمة المضافة في مرحلة التصدير.

<u>الثاني:</u> حق استرداد ما سبق دفعه من ضريبة القيمة المضافة على مدخلات هذه السلعة (حيث إن مصدر السلعة لن يدفع الضريبة على القيمة المضافة في مرحلتها الأخيرة وله الحق أيضاً أن يسترد قيمة ما دفعه في مرحلتي التصنيع وتجارة الجملة ويشترط بالطبع توفر فواتير دفع الضريبة).

وينطبق نفس الإعفاء مع حق الحسم للمراحل السابقة على إنتاج السلع وتقديم الخدمات في المناطق الحرة، إضافة إلى تصدير الذهب للمصارف المركزية.

- في مجال النقل الدولي: تشتمل على مايلي:

1. إنتاج أو تمويل أو إصلاح أو صيانة أو استثمار أو تأجير السفن البحرية المخصصة للملاحة في عرض البحر طالما تؤمن حركة النقل بمقابل وسفن الإنقاذ المساعدة بحراً وتلك المخصصة للصيد. وأيضاً وسائل النقل الجوي التي تستعملها شركات الطيران للنقل بمقابل.

2. تقديم الخدمات المتعلقة بالسفن أو وسائل النقل الجوي وحمولتها بمقابل.

3. النقل الدولي للأشخاص والبضائع.

وأخيرا تعفى من الضريبة على القيمة المضافة الخدمات التي يقدمها الوكلاء والذين يعملون باسم ولحساب موكليهم عندما تتناول هذه الخدمات عمليات معفاة من الضريبة أو عمليات تتم خارج الدولة باستثناء الخدمات التي تقدمها وكالات السفر.

- في مجال الاستيراد:

نجد أنها تتم عادة لاعتبارات سياسية أو لتشجيع الصناعة المحلية (استيراد مواد أولية تكون الصناعة الوطنية بحاجة إليها) والأهم من ذلك أن السلع المعفاة من الضرائب الجمركية تعفى أيضاً من الضريبة على القيمة المضافة. أما في مجال التصدير فتحصل تلك السلع ليس فقط على الإعفاء في مرحلة التصدير من الضريبة على القيمة المضافة ولكن تتمتع أيضاً بحق استرداد الضريبة على المدخلات، وهذا تطبيقاً للمعدل الصفري للضريبة.

أما فيما يتصل بالنقل الدولي فيأخذ في حكمه حكم التصدير ولذا يعفى من الضريبة على القيمة المضافة وتسترد الضريبة على القيمة المضافة السابقة (بشرط توفر المستندات الدالة على دفع الضريبة) تشجيعاً للتصدير والخدمات المرتبطة به، وزيادة للمقدرة التنافسية للسلع الوطنية وخدمات التصدير وما يتعلق بها

[293] - الفرق بين المعدل الصفري والإعفاء، هو أن المعدل الصفري يسمح للخاضع للضريبة بممارسة حق الحسم، بينما الإعفاء من الضريبة لا يسمح له أحيانا بممارسة هذا الحق و المعدل الصفري هو معدل ضريبي بالمعنى الضريبي للمعدل .

مما يشجع في الحصول على قدر أكبر من العملات الصعبة بما يسهم في تخفيف العبء على ميزان المدفوعات.

- **آثار الإعفاءات[294]:**

1- إعادة التضاعف الضريبي وما يصاحبه من تشوهات في الإنتاج[295].

2- تخل بمبدأ الوجهة في حال البنود المتداولة دولياً.

3- تتسبب في إيجاد ديناميكية تغذي فيها الإعفاءات بعضها البعض مما يؤدي إلى ظهور ما تنشئ حوافز لتجنب الالتزام الضريبي عن طريق التكامل الرأسي في حال التجار المتمتعين بالإعفاء وتؤدي إلى تخطيط ضريبي أكثر جسارة في البلدان المتقدمة.

4- يمكن تسميته زحف الإعفاءات (exemption creep).

5- تطرح الإعفاءات إشكاليات على الجانب الإداري منها:

- **ضرورة وضع قواعد لتخصيص المدخلات الخاضعة للضرائب في حالة التجار الذين يبيعون مخرجات خاضعة للضريبة ومخرجات معفاة منها.**
- **وجود مشكلات تثيرها نظم الشهادات الضريبية وغيرها من النظم المستخدمة لإعفاء مشاريع المساعدة الممولة من مصادر أجنبية.**

إذا من المرجح هو وضع الإعفاءات بما يتلاءم مع كل دولة وضرورة العمل على الحد من هذه الإعفاءات كطريقة لإصلاح ضريبة القيمة المضافة عبر السنوات القادمة لتطبيقها، مع إمكانية إيجاد بدائل ممكنة للإعفاءات في القطاع العام والخدمات المالية[296].

- **العمليات الخاضعة اختياريا للضريبة:**

الضريبة على القيمة المضافة هي الضريبة الوحيدة التي يطالب بدفعها بعض المكلفين طوعا عندما يكون لديهم عملاء يخضعون للضريبة. ولهذا الطلب أهداف ثلاثة: استرجاع الضرائب المدفوعة في الأصل، وعدم وقف سلسلة الحسومات، والاستفادة من الإعفاءات التي تصيب الرسوم والرواتب المدفوعة للمستخدمين. وهذه العمليات هي العمليات من خارج نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة والمتعلقة بالنشاطات المدنية والزراعية والمهن الحرة.

وقبل الاختيار يجب على الشخص من جهة معرفة قيمة الضريبة التي ستفرض (والتي يمكن حسمها في حالة الاختيار) ومن جهة ثانية تركيبة الزبائن (خاضعين أو غير خاضعين)[297].

---

[294] - ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا (شعار مبادرة الحوار الدولي حول القضايا الضريبية) – وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة ، روما 15-16 مارس 2005 ص 19 .

[295] - الإعفاءات تتعارض مع المنطق الأساسي لضريبة القيمة المضافة، لكونها في المنتصف بين فرض معدل موجب بالطريقة المعتادة (وذلك بإخضاع المخرجات للضريبة ومنح خصم ضريبي على المدخلات) ومعدل صفري (أي إلغاء ضريبة القيمة المضافة المتضمنة في أسعار المنتجات إلغاء كامل عن طريق منح خصم ضريبي على المدخلات مع عدم إخضاع المخرجات للضريبة، لذلك عندما تكون سلعة معفاة مدخلا في إنتاج سلعة أخرى لا يمكن المطالبة بخصم الضريبة المحملة على سعر السلعة المعفاة في مرحلة سابقة من مراحل الإنتاج .

[296] - مثال: بالنسبة للخدمات المالية ظهر الاهتمام في السنوات الأخيرة بإمكانية تطبيق نموذج التدفق النقدي لضريبة القيمة المضافة، واعتمدت نيوزلندا المعدل الصفري على كل ما تورده جهات تقديم الخدمات المالية حينما يكون العميل خاضعا للضريبة على 75% على الأقل من مخرجاته ولا ينفي ذلك وجود مشكلة التضاعف الضريبي لكنه يعتبر تطور جديد بالاهتمام .

- **الأشخاص الخاضعون للضريبة :**

إن الشخص الخاضع للضريبة هو كل شخص طبيعي أو معنوي، مهما كان شكله القانوني ويمارس بصورة مستقلة نشاطاً اقتصادياً خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة، أو معفى منها مع حق الحسم وذلك عندما يتجاوز رقم أعماله مبلغاً تحدده كل دولة وفقاً لمستويات النمو الاقتصادي لديها. (والمقصود برقم الأعمال هنا قيمة العمليات الخاضعة للضريبة مشتملة على الضرائب والرسوم كافة باستثناء الضريبة على القيمة المضافة). فإذا كان رقم أعمال الشخص أقل من حد التسجيل للضريبة يكون غير خاضع للضريبة. مثال: (في لبنان الشخص المكلف هو من يتجاوز رقم أعماله خمسمائة مليون ليرة لبنانية خلال أربعة فصول متتالية) ورقم الأعمال الخاضعة للضريبة تحدده كل دولة وفقاً لأوضاعها الاقتصادية ومتوسط دخل الفرد لديها ويختلف من دولة إلى أخرى.

- **تحديد وعاء الضريبة على VAT:**

يختلف وعاء الضريبة على القيمة المضافة بين إنتاج السلع وتقديم الخدمات المحلية وبين السلع المستوردة فيتحدد وعاء الضريبة على السلع المحلية على القيمة التي يضفيها المنتج أو التاجر لقيمة مواده الخام ومشترياته وتحدد هذه القيمة أساساً على أساس البدل المقابل الذي حصل عليه أو سوف يحصل عليه مورد السلعة المحلية أو مقدم الخدمة مقابل تقديم سلعته أو خدمته. وبمعنى آخر يتمثل أساس فرض الضريبة في جميع المبالغ والقيم والأموال والخدمات التي حصل أو سيحصل عليها موردو الأموال (سلع وبضائع) ومقدمو الخدمات مقابل تسليم الأموال أو تقديم الخدمات، وتدخل في أساس التكليف الضرائب والرسوم والنفقات الملحقة باستثناء الضريبة على القيمة المضافة [298].

ولا يدخل ضمن أساس الضريبة التخفيضات مثل:

- **التخفيض الممنوح إلى الشاري بتاريخ استحقاق الضريبة شرط أن تكون قيمة التخفيض مدونة على الفاتورة الصادرة من البائع ويكون لدى البائع سياسة واضحة ومعلنة لجهة التخفيضات تكون متناسبة ومنسجمة مع ما هو معمول به في السوق.**
- **قيمة التخفيض الممنوح إلى الشاري بعد استحقاق الضريبة شرط أن ينظم البائع الخاضع للضريبة مستند ثبوتي بهذا التخفيض وأن يكون لدى البائع سياسة واضحة ومعلنة لجهة التخفيضات تكون متناسبة ومنسجمة مع ما هو معمول به في السوق**

[297] -قطيش – عبد الرؤوف – الضريبة على القيمة المضافة تشريعا و تطبيقا – مرجع سبق ذكره – ص 85 .
[298] - القاعي، فادي موبيز، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهار للنشر، بيروت، 2002، ص 57 .

مع الإشارة أنه في فرنسا لا تدخل التخفيضات في أس الضريبة[299].

وفي حال تقديم المنتج لنفسه سلعاً أو خدمات يحدد وعاء الضريبة بالنسبة لتلك السلع بثمن شراء سلعة مماثلة، وفي حال تعذر الثمن تعتمد قيمة التكاليف بتاريخ إجراء العمليات، أما بالنسبة لتوريد الخدمات لنفسه فيحدد الوعاء الضريبي على أساس مجموع النفقات التي تحملها الخاضع للضريبة من أجل تقديم هذه الخدمات وعند تحديد وعاء الضريبة على السلع والخدمات المحلية يدخل في تحديد وعاء الضريبة جميع النفقات الملحقة كنفقات الوساطة والتغليف والنقل والتأمين وغيرها.

وأخيراً يتحدد وعاء الضريبة على القيمة المضافة على السلع المستوردة بالمعادلة التالية[300]:

وعاء الضريبة VAT = قيمة السلعة للأغراض الجمركية[301] + وعاء الضريبة على VAT عند الاستيراد.

بمعنى أوضح يكون أساس فرض الضريبة عند الاستيراد هو القيمة الجمركية الواجب التصريح عنها للبضائع المستوردة وفق قانون الجمارك مضافا إليها جميع الرسوم بما فيها الرسوم الجمركية والضرائب المتوجبة بسبب الاستيراد والنفقات الأخرى التابعة لعملية الاستيراد [302].

و يختلف تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة من دولة إلى أخرى .و هناك طريقتان لتحديد وعاء الضريبة :

الطريقة الأولى : التقدير الجزافي[303] : و يجب لتطبيقه أن يكون رقم الأعمال السنوي بسيطا و أن يكون الاستغلال إما فرديا أو من أشخاص و يستفيد من هذا النظام المنشآت الصغيرة و يمكن إلغاء التقدير الجزافي بناء على طلب الخاضع للضريبة أو الإدارة الضريبية بعد انقضاء مدة سنتان أو عند تغيير النشاط أو صدور تشريع جديد .

الطريقة الثانية : التقدير الحقيقي : حيث وعاء الضريبة هنا يشمل كل النفقات التي دفعها العميل و التي تعتبر مكملات للثمن .

- **معدلات ضريبة القيمة المضافة Tax rates**

المقصود بمعدل الضريبة أو سعر الضريبة هو نسبتها إلى المادة الخاضعة للضريبة ، و هذا السعر قد يكون نوعيا Specific Rate و هو السعر الذي يتحدد بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة (الطن ،

---

299 - قطيش – عبد الرؤوف – الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً – مرجع سبق ذكره – ص 165 .

300 - ثابت – ناديا خالد نعمان - الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل عنها في سورية، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد، قسم الاقتصاد، إشراف الدكتور محمد الحريري – د ثناء أبا زيد، 2006 ، جامعة تشرين .

301 - تحدد قيمة السلع في الجمارك عند الاستيراد بموجب جدول مصطلحات التجارة الدولية لتحديد قيمة السلع في الجمارك عند الاستيراد حسب نوع البيوع التجارية .

302 - قطيش – عبد الرؤوف – الضريبة على القيمة المضافة تشريعا وتطبيقا – مرجع سبق ذكره – ص 173 .

303 - د السيد ، خالد عبد العليم ، الضريبة على القيمة المضاف دراسة مقارنة النظم الضريبية العالمية ، مرجع سابق ، ص 93 .

الكيلوجرام ، المتر ، اللتر ،... إلخ) و لا يتغير مهما تغير وعاء الضريبة و قد يكون هذا السعر تصاعدي **AD- Volorem Rate** و السعر الذي يتحدد بنسبة مئوية من ثمن السلعة و يزيد معدله كلما زادت المادة الخاضعة له[304] . و الأسعار الضريبية تشكل أمرا هاما جدير بأن يؤخذ في الاعتبار عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، و من المعتاد أن يتم تطبيق معدل واحد لضريبة القيمة المضافة ومعدل صفري على الصادرات[305]، إلا أن هذا لم يؤخذ به في كل الأحوال ونورد الجدول رقم (34) الذي يوضح عدد معدلات ضريبة القيمة المضافة دولياً:

الجدول رقم (34) توزيع معدلات الضريبة في الدول التي تطبقها

معدل واحد	معدلان	ثلاثة معدلات	أربعة معدلات	خمسة معدلات
51 دولة	30 دولة	13 دولة	5 دولة	1دولة

المصدر: وثيقة مؤتمر الحوار الدولي المعني بضريبة القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره ص 17.

ونلاحظ أن غالبية الدول تطبق معدل واحد للضريبة لسهولة جبايتها، وتطبق بعض الدول معدلات ضريبية مختلفة رغبة منها في تحقيق العدالة الاجتماعية، إضافة إلى وجود معدلات خاصة تسمى / **Parking Rate** / تطبق في بعض دول الإتحاد الأوروبي على منتجات الطاقة وخدمات معينة[306]. ونلاحظ أنه كلما مر وقت طويل على بدء تطبيق الضريبة زاد تعدد المعدلات.

وهناك عدة اعتبارات تؤخذ بالحسبان عند تحديد المعدلات وهي:

1- اعتبارات الكفاءة التي تدعو إلى الأخذ بمعدلات مختلفة استنادا إلى قاعدة المرونة المعكوسة (**inverse elasticity**) أي أن السلع التي يكون الطلب عليها مفتقرا إلى المرونة يجب إخضاعها لمعدلات ضريبية أعلى من المتوسط .
2- الاعتبارات الإدارية التي تضعف حجة الأخذ بالمعدلات المختلفة، بحيث تفسح المجال لإمكانية فرض ضرائب انتقائية على استهلاك بعض السلع ذات الطلب المنعدم المرونة.
3- اعتبارات العدالة أي إخضاع السلع التي تمثل النصيب الأكبر من إنفاق الميسورين لأعلى المعدلات الضريبية.

---

[304] - Ben J –M. Terra . & Julie Kajus ,Introduction to value added tax in the EC after 1992 Ernest & Young Boston , 1992,p.13 .

[305] - الضريبة التي تشمل سعر أساسي موجب بالإضافة لسعر الصفر تتطلب توافر تسع معلومات على الاقل لدى كل ممول و الضريبة التي تشمل ثلاثة أسعار موجبة و سعر الصفر تتطلب توافر سبعة عشر معلومة على الاقل و كلما ازداد عدد الاسعار ازدادت النماذج الضريبية تعقيدا بالإضافة الى وجود فرصة اكبر للخطأ من جانب الممول و مسئولي التهرب ، للمزيد . see : Alan A. Tait
Value added tax international p 42 .

[306] - منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية www.oecd.com

European COMMISSION Taxation CUSTOMS Union, VAT Rates Applied in The Member states of European union , Situation at 1 January 2010 , p 9

في البلدان النامية لا توجد ضرائب دخل تطبق بصورة سليمة، وبرامج إنفاق موجهة إلى مستحقيها تحقق أهداف العدالة، إضافة على أن تطبيق معدلات مختلفة يحتاج إلى آليات عمل تنظيمية كبيرة قد لا تتوافر في البلدان النامية ومنها سورية.

و هناك العديد من السلبيات التي تترافق مع استخدام أسعار متعددة أهمها :

1- الأسعار المتعددة تعمل على تشويه اختيارات كل من المستهلك و المنتج .
2- أسعار الضريبة المنخفضة لا تعود بالفائدة على المستهلك النهائي لأن فرض أسعار متعددة يجعل التجار يتلاعبون في أسعارهم بشكل يتلاءم مع ظروف السوق .
3- الأسعار المختلفة تعتبر وسيلة لمحاباة أسر معينة على حساب الأسر الأخرى .
4- تعدد الأسعار يحتاج وجود فريق من العاملين الأذكياء المؤهلين على مستوى عال

إضافة إلى الكثير من السلبيات الأخرى .

- حد التكليف:

يعتبر مستوى حد التكليف الذي يصبح عنده التكليف إلزامياً في ضريبة القيمة المضافة اختيارا حاسما من حيث تصميم وتنفيذ الضريبة. والأهم في تحديد حد التكليف في أي بلد يطبق الضريبة على القيمة المضافة المفاضلة بين الإيرادات وتكاليف تحصيلها عند تحديد حد التكليف الملائم.

ولقد دلت تجارب الدول المطبقة للضريبة على مايلي:

- حد التكليف المنخفض للضريبة لا تتحمله الإدارات الضريبية حديثة العهد بضريبة القيمة المضافة وخاصة في الدول النامية.
- الحالة الأكثر شيوعا هي تطبيق حد تكليف واحد إلا أن هناك تنوع كبير في الشكل الذي يتخذه حد التكليف وفي مدى طبيعة التدابير ذات الصلة.
- حد التكليف الأمثل يعتمد على اختلاف الإيرادات وتكاليف التحصيل المرتبطة بالضريبتين الواقعتين حول حد التكليف.

بالنسبة للبلدان النامية ومن بينها سورية لا ننصح بتطبيق معدلات منخفضة لحد التكليف لأن ذلك سيشمل المؤسسات صغيرة الأعمال مما يؤدي إلى خلل في تحقيق العدالة الاجتماعية، كما انه يؤدي إلى شمول عدد كبير من الخاضعين للضريبة وهذا ما لا تتحمله الإدارة الضريبية الحديثة العهد بضريبة القيمة المضافة وخاصة بسبب عدم وجود خبرات كافية لأن الخبرة تنشأ بعد المرحلة الأولى للتطبيق، مع العلم أن كندا ومالطة طبقتا في البداية حد تكليف منخفض، وكان ذلك من الأسباب الأولية التي أدت إلى فشل ضريبة القيمة المضافة. كما أن وضع حد تكليف مرتفع يحقق زيادة في الإيرادات مقابل تكلفة بسيطة من الموارد و تعد المفاضلة بين الإيرادات و تكاليف تحصيلها مسألة هامة و أساسية ، إذ يرتفع حد التكليف الملائم كلما ازدادت تكلفة الضريبة و الامتثال أو الخضوع و قلت حاجة الحكومة إلى الموارد و انخفضت القيمة المضافة كنسبة من المبيعات و في هذا الصدد تنشأ بعض القضايا من اختلاف المعاملة بين من هم فوق حد التكليف و من هم دونه .

- **إجراءات التقدير الذاتي:**

التحدي الأساسي أمام البلدان التي ستبدأ بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة هو مدى توفير القدرات اللازمة لإدارة عملية التقدير الذاتي وكيفية تنفيذ المبادئ الأساسية للتقدير الذاتي، وتقوم الأنظمة الضريبية الحديثة وإداراتها على مبدأ الالتزام الطوعي الذي يعني أن المكلفين يؤدون طواعية ما عليهم من التزامات ضريبية أساسية مع تدخل محدود من جانب الموظفين المعنيين بالإيرادات، ويتحقق ذلك عمليا من خلال نظام الربط الضريبي الذاتي حيث يقوم المكلفون بحساب التزاماتهم الضريبية وتقديم الإقرارات والمدفوعات إلى إدارة الضرائب وقد يخضعون بعد ذلك للتدقيق.

ويعرف نظام التقدير الذاتي بأنه نظام يمتثل بموجبه الممولون لالتزاماتهم الضريبية الأساسية دون تدخل من المسؤولين الضريبيين حيث يزود المسؤولون الضريبيون الممولين بالمعلومات عن التزاماتهم، ثم يستكمل الممولون إقراراتهم الضريبية بدقة ويقدمونها طواعية مع مدفوعاتهم، وإلا يتعين اتخاذ إجراءات الإنفاذ وتطبيق الجزاءات.

شروط التقدير الذاتي:

- **قانون ضريبي بسيط ومستقر.**
- **خدمات (ومعلومات) موثوقة للممولين.**
- **إجراءات بسيطة لتقديم الإقرارات الضريبية ودفع الضريبة (نماذج بسيطة).**
- **فعالية إنفاذ التحصيل.**
- **فعالية التدقيق.**
- **جزاءات ملائمة (مطبقة بفعالية).**
- **نظام فعال ونزيه للتظلم.**

- مزايا التقدير الذاتي:

1- **تفرغ موظفي الضرائب للتركيز على الأقلية من المكلفين الذين لا يلتزموا بمسؤولياتهم الضريبية.**
2- **تخفيض تكاليف الامتثال الضريبي بسبب تقلص الحاجة إلى التفاعل الدائم بين المكلفين وإدارة الضرائب.**
3- **غياب التقدير الذاتي يجعل إجراءات تقديم الإقرارات الضريبية ودفع الضرائب عملية مرهقة بسبب كثرة الإجراءات وضياع الوقت وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية وفعاليتها.**
4- **يحد من الفساد لأن الاتصالات المنتظمة بين المكلفين وموظفي الضرائب يشجع أعمال الفساد.**

وخلص استعراض التجارب الذي أجري في 31 بلد نامياً إلى أن إدارة ضريبة القيمة المضافة تقوم على مفهوم التقدير الذاتي في 26 بلداً، إلى مايلي[307]:

1- **40% من البلدان المشمولة بالمسح قامت بتنفيذ إجراءات التحصيل الحديثة باستخدام استمارات بسيطة لتقديم الإقرارات ودفع الضريبة وتطبيق نظام التقدير الذاتي.**

[307] - وثيقة مؤتمر الحوار الدولي المعني بضريبة القيمة المضافة، ص 29، مرجع سبق ذكره .

2- 40% أخرى من البلدان المشمولة بالمسح، تستخدم التقدير الذاتي ولكن لا يزال فهمها قاصرا لكيفية إدارة المخاطر وتشترط على المكلفين تقديم بيانات أكثر مما ينبغي.
3- هناك عدد من البلدان لا يستخدم التقدير الذاتي على الإطلاق ويكون تقديم الإقرارات وسداد الالتزامات الضريبية عملية معقدة، ومن أبرزها بلدان التحول الاقتصادي التي لا تزال تفتقر إلى الفهم الكامل للمتطلبات الإدارية اللازمة لتطبيق الضريبة.

وتدل تجارب البلدان المطبقة للضريبة أن تنفيذ التقدير الذاتي استغرق وقتا أكثر مما كان متوقعا في كثير من البلدان التي اعتُمدت ضريبة القيمة المضافة في التسعينات وليست المشكلة في كيفية استحداث ضريبة القيمة المضافة في بلد تنقصه القدرة على تطبيق التقدير الذاتي، وإنما في كيفية تطبيق التقدير الذاتي في بلد يرغب في استحداث ضريبة القيمة المضافة.

- إدارة ضريبة القيمة المضافة:

تتولى الإدارة الضريبية بشكل عام مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي، فتقوم بفرض الضريبة وتحصيلها وتأمين الانضباط الضريبي. وإدارة الضريبة على القيمة المضافة هي واحدة من الجهاز الضريبي، وهي في الواقع لا تتولى فرض الضريبة بقدر ما هي تراقب فرضها وتحصيلها والالتزام بها. ويجب الانتباه إلى أن اعتماد ضريبة القيمة المضافة هو فرصة لإجراء تحديث شامل للإدارة الضريبية، ولكن الأهم من ذلك هو تحديد موقع إدارة ضريبة القيمة المضافة ضمن الإدارة الضريبية.

ولقد دلت تجارب الدول الأخرى أن هناك ثلاث بدائل ممكنة لإدارة الضريبة هي:

1- إدارة ضريبة القيمة المضافة من خلال الإدارة المسؤولة عن المعاملات الضريبية المحلية.
2- الإدارة من خلال جهة مستقلة مختصة بضريبة القيمة المضافة.
3- الإدارة من خلال هيئة الجمارك . مع العلم انه لابد من التنسيق الوثيق بين إدارتي ضريبة الدخل والجمارك لإجراء الاستعدادات اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

إن اختيار أحد هذه البدائل الثلاثة يتأثر بعوامل هي:

- باعتبار ضريبة القيمة المضافة تقوم على التقدير الذاتي والكشوف المحاسبية، هذا يتطلب الاستفادة من المهارات الموجودة في الهيئات المعنية بالضرائب المحلية أكثر من الهيئات الجمركية.
- إنشاء هيئة مختصة بضريبة القيمة المضافة تؤدي إلى تفتيت الإدارة الضريبية ووجود صعوبات في التوظيف ويؤدي إلى زيادة تكاليف الامتثال والإدارة.
- يوصي معظم الخبراء إلى أن إدارة ضريبة القيمة المضافة يجب أن يتم من خلال الهيئة المعنية بالضرائب المحلية، مع ضرورة إنشاء جهاز يقوم على أساس وظيفي ويدعم أنظمة إدارة الضريبية الحديثة التي تعتمد مبادئ التقدير الذاتي وإدارة المخاطر.

توضح التجربة أن هذا المنهج هو الأكثر فعالية وفي حالة ضعف الإدارة الضريبية الحالية، يتم في البداية إنشاء قسم منفصل لضريبة القيمة المضافة، على أن يكون تابعاً لنفس المسؤول عن الإدارة الضريبية، ثم تأتي بعد ذلك عملية الدمج التدريجية بدءاً بوحدة كبار الممولين حيث

أن الدمج يُسَهِّل تحديث الإدارة الضريبية ويساعد على تخفيض تكلفة الامتثال التي يتحملها الممولون ويزيل الازدواجية ويخفض تكاليف الإدارة الضريبية، كما يعمل على تحسين الخدمات المقدمة للممولين ويتيح نظما أكثر فعالية لإنفاذ التحصيل ويتيح برامج أكثر فعالية لتدقيق حسابات ضريبتي الدخل والقيمة المضافة.

هناك 9 بلدان قامت مؤخرا بدمج إدارتي ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل (الأردن، وكينيا، وباكستان، ورواندا، وتنزانيا، وأوغندا، والمملكة المتحدة) أو تقوم حاليا بدمجهما (مصر ولبنان)، ومن الواضح أن اتجاه الدمج هو السائد.

وهناك قضايا تنظيمية أخرى ركزت عليها بعثات المالية العامة في صندوق النقد الدولي في السنوات الأخيرة هي:

- موقع وظيفة السياسة الضريبية (ودور الإدارة الضريبية في السياسة الضريبية).
- إطار الحوكمة السليمة في إدارة الإيرادات.
- دمج وظيفة تحصيل الاشتراكات الاجتماعية مع الإدارة الضريبية.
- تقسيم الممولين وإنشاء وحدات لكبار الممولين (LTU) large taxpayers unit

ولقد اعتمدت بضع إدارات ضريبية تنظيمياً قائماً على التقسيم خلال العقد الماضي مثل هولندا في عام 1990 ونيوزيلندا في عام 1994 وأستراليا، وفرنسا. ويتم الاتجاه نحو التقسيم لأنه يفيد في وضع استراتيجيات للامتثال تراعي مفاهيم إدارة المخاطر، ويعمل على تخصيص موارد للإنفاذ والتدقيق في المجالات الأكثر خطراً، واستحداث خدمات للممولين تتوافق مع احتياجاتهم الخاصة (التركيز بصورة أفضل على احتياجات العميل).

الاتجاه السائد حاليا يميل إلى زيادة التركيز على تقسيم الممولين، الذي يبدأ عادة بإنشاء وحدة لكبار الممولين، يتوقع منها الحد من عدم الامتثال بين كبار الممولين وتقديم خدمات أفضل لكبار الممولين والعمل على استخدام وحدة كبار الممولين كنموذج رائد لاستحداث تغييرات كبيرة (مثل الدمج والتقدير الذاتي) واستخدامها لضمان إجراء إصلاحات كبرى في السياسة الضريبية (مثل ضريبة القيمة المضافة).

في سورية يفضل إتباع جدول زمني أطول لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة و قد تم فعلا في سورية إنشاء وحدات لكبار و متوسطي المكلفين أي تم التقسيم على أساس وظيفي ، كما عمدت أيضا إلى استحداث إدارة مستقلة للضرائب سميت بالهيئة العامة للضرائب والرسوم كما أقرت نظام التقدير الذاتي و أصدرت ميثاق المكلف ، و يعتبر هذا من الخطوات الأولى التي تقوم بها سورية من أجل خلق البيئة المناسبة داخل الإدارة الضريبية الحالية من أجل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة إلا أن هناك طريق طويلة جدا للوصول إلى إدارة ضريبية نزيهة و فعالة على مستوى عال من العلم و التدريب و التقانة ، و يجب عند تطبيق هذه الضريبة تخصيص شعبة مستقلة لإدارة ضريبة القيمة المضافة في سنوات تنفيذها الأولى، ومن ثم إدارتها من خلال هيئة الضرائب المحلية.

- **تدقيق حسابات الضريبة:**

يعتبر أداء تدقيق الحسابات في بلدان كثيرة، لاسيما في البلدان النامية، جانباً من جوانب الضعف الشديد في إدارة ضريبة القيمة المضافة، وقد تبين لبعض البلدان أن برامج الزيارات الاستشارية التي يقوم بها مدققو الحسابات أثناء الأشهر الأولى من تطبيق الضريبة الجديدة يساعد على زيادة تقبل المكلفين لضريبة القيمة المضافة وتعاونهم مع الإدارة الضريبية، وكذلك يساعد هذا البرنامج المدققين تحقيق فهم أفضل لدورهم الأوسع نطاقا في تعزيز الامتثال الطوعي.

إلا أن هناك مصادر أخرى للتهرب الضريبي تتصل بطبيعة الضريبة على القيمة المضافة وتشمل هذه المصادر استخدام فواتير مزيفة والمطالبة بخصوم ضريبية عن مشتريات لا يستحق عليها الخصم. ولعل الأهم من ذلك كله، هو ما يميز ضريبة القيمة المضافة عن سواها من ضرائب المبيعات العامة، وهو تلك العلاقة بين فعالية تدقيق الحسابات والقدرة على إدارة نظام ملائم لرد الضريبة. ولقد دلت التجارب إلى أن برنامج تدقيق الحسابات المحكم التصميم يمثل عنصراً حاسماً في الحد من عمليات الاحتيال والتهرب من ضريبة القيمة المضافة وتتميز برامج التدقيق الأكثر نجاحا[308] بمايلي:

1- **التغطية الواسعة لمجموعات المكلفين بحسب الحجم والقطاع ولقضايا الامتثال مع تدقيق حسابات ما يصل إلى ثلث مجموع المكلفين سنوياً.**
2- **توزيع موارد التدقيق على مختلف عناصر البرنامج، مع التأكد من عدم تخصيص حصة غير متناسقة للتحقق من مطالبات رد الضريبة قبل الدفع، واقتصار التدقيق قبل رد الضريبة على الحالات عالية المخاطر، مع إخضاع المطالبات الأقل خطرا إلى عمليات تدقيق انتقائية بعد رد الضريبة.**
3- **إجراء عمليات تدقيق قصيرة وموجهة نحو مسائل معينة (كمراجعة الخصوم الضريبية المطالب بها عن توريدات خاضعة للضرائب تذهب إلى أنشطة معفاة من الضرائب، أو عن عمليات شراء خاصة) وتقتصر على فترة ضريبية أو فترتين.**
4- **التنسيق الوثيق بين برنامج التدقيق الخاص بضريبة القيمة المضافة وبرامج التدقيق الخاصة بالضرائب الأخرى، لاسيما ضريبة الدخل.**
5- **التحقيق في الحالات التي تنطوي على عمليات احتيال خطيرة، لتقديم مرتكبيها إلى المحاكمة.**

نستنتج مما سبق أن عدم توافر البيئة الاقتصادية الملائمة قبل البدء بتطبيق الضريبة يؤدي إلى اتخاذ موقف دفاعي باللجوء إلى إجراءات مفرطة في التعقيد ويعتبر ذلك سبباً في تفاقم مشكلات تدقيق حسابات الضريبة وخاصة في الدول النامية.و تشير كافة التقارير أن العديد من البلدان النامية في السنوات العشر إلى الخمسة عشر الماضية ليس لديها برامج فعالة لتدقيق الحسابات .

- **رد الضريبة:**

من أهم السمات المميزة لضريبة القيمة المضافة إخضاع الصادرات لمعدل صفري للضريبة حيث يحق للمصدرين المطالبة باسترداد الضريبة عند التصدير. وذلك يتطلب إنشاء آلية فعالة لرد تلك الضريبة لتجنب تشويه عملية تخصيص الموارد. وبينما يعتبر رد الضريبة مسألة بسيطة من حيث المبدأ، فهناك

---

308 - وثيقة مؤتمر الحوار الدولي المعني بضريبة القيمة المضافة ، مرجع سبق ذكره .

مشكلات كبيرة تنشأ في الممارسة الفعلية، مما يجعل من عملية رد الضريبة مكمن الضعف في نظام ضريبة القيمة المضافة لما ينشأ عنها من مشكلات كبيرة أثناء الممارسة الفعلية مثل:

- دفع المردودات الضريبية قد يخلق فرصا كبيرة للاحتيال (كأن يبالغ المصدرون في تقدير حجم الضرائب المسددة على مدخلات الإنتاج).
- إن سلطة موظفي المالية في اتخاذ قرارات رد الضريبة قد تحرض على أعمال الفساد.
- هناك حكومات تستهوي فكرة تأخير رد الضريبة عند تعرض ميزانياتها للضغوط السياسية مما يسبب مشكلات خطيرة لمؤسسات الأعمال فيما يتعلق بتدفقاتها النقدية (خاصة البلدان التي تدفع المردودات من حصيلة ضريبة القيمة المضافة) من ناحية أخرى إذا لم ترد الضريبة المسددة بالزيادة يؤدي هذا إلى تقويض سلامة ضريبة القيمة المضافة وإضعاف مصداقية إدارة الضريبية.

مخاطر عدم رد الضريبة:

1- لا تستطيع ضريبة القيمة المضافة المحافظة على وضعها كضريبة على الاستهلاك المحلي فقط.
2- تلحق التشوهات بمعاملات السلع الوسيطة.
3- تلحق الضرر بالقدرة التنافسية لقطاع التصدير.
4- تميل كفة الميزة التنافسية في اتجاه معاكس للشركات الجديدة التي تتحمل تكاليف ضخمة عند بدء التشغيل.
5- تعرض الامتثال لمخاطر جسيمة بسبب فقدان الثقة بنظام الضريبة على القيمة المضافة وهذا يؤدي إلى الاحتيال والتهرب.

ولتلافي مخاطر الاحتيال في رد الضريبة ومن أجل الوصول إلى نظام رد ضريبة فعال حاولت البلدان المطبقة لضريبة القيمة المضافة اتخاذ أشكال مختلفة لرد الضريبة تتناسب مع كل بلد ودرجة ضعف أو قوة إداراتها الضريبية.

في سورية[309] عند تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي الذي يشمل عدد محدود من السلع والخدمات، وينص على إعفاء مستلزمات الإنتاج من الرسم عند التصدير، فإن الدوائر المالية خلقت أزمة ثقة كبيرة مع المصدرين في ناحية عدم رد الضريبة عند التصدير بالإضافة إلى تعقيدات عملية الرد، لذلك عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة الأهم في مجال الإدارة الضريبية الجيدة وفي مجال رد الضريبة هو الامتثال الطوعي ونظام التقدير الذاتي ومبادئ إدارة المخاطر.

- ربط وتحصيل الضريبة:

يتم ربط الضريبة على المكلفين من خلال التصريح الدوري الشهري الذي يلتزم المكلفون بالضريبة بتقديمه، ويرفق مع التصريح عادة مقدار الضريبة المطلوب حسمها، ويلتزم المكلف بالضريبة إصدار الفواتير

---

[309] - الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل عنها في سورية ، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد ، مرجع سبق ذكره .

أو المستندات الأخرى التي تقوم مقامها وذلك عند تقديمه السلع والخدمات لأي شخص آخر ويجب أن تتضمن الفاتورة على الأقل ما يلي[310]:

- اسم وعنوان ورقم تسجيل مورد السلع أو مقدم الخدمات لدى وزارة المالية وأيضاً اسم وعنوان الشخص الصادرة الفاتورة لمصلحته.
- موضوع توريد السلعة أو تقديم الخدمة.
- رقم الفاتورة التسلسلي وتاريخها.
- المبلغ المتوجب عن توريد السلعة، أو تقديم الخدمات.

أما بالنسبة لضمان تحصيل الضريبة تفرض وزارة المالية غرامة تأخير تسديد الضريبة تبدأ من انتهاء مهلة تأدية الضريبة، أما بالنسبة للأشخاص غير المقيمين تحصل الضريبة والغرامات من الشخص (الطبيعي أو المعنوي) الذي أدى التعاقد معه إلى توجب الضريبة.

تتراوح المخالفات المرتبطة بالضريبة على القيمة المضافة بين التأخر في تقديم المستندات المختلفة (طلب التسجيل أو طلب إلغاؤه، التصريح الشهري) وبين تقديم المستندات على غير حقيقتها (التصريح غير الصحيح والطلب غير المبرر لاسترداد الضريبة والفواتير غير الصحيحة وعدم مسك السجلات والمستندات)، ومن هنا يأتي دور وزارة المالية بتحديد جهاز كبير من العاملين المتخصصين بشؤون الضرائب لتوعية المواطنين ضريبياً، أي توعية المواطن بحقوقه وواجباته وهي قضية مهمة جداً عند بدء عملية تطبيق الضريبة فوزارة المالية تشكل لجنة للاعتراضات مكونة من قاض وموظف من وزارة المالية يختاره وزير المالية ومندوب من غرفة التجارة والصناعة وتتخذ اللجنة قراراتها بالأكثرية ويبلغ قرار اللجنة إلى الوحدة الضريبية المختصة وإلى الخاضع للضريبة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره. ويحق لكل من المكلف والوحدة الضريبية استئناف قرار الاستئناف بشرط إيداع مبلغ تأمين يعادل نسبة محددة من قيمة الضريبة. أما في حال الاعتراضات على الضريبة عند الاستيراد فتراعى عندها الأصول المتبعة في التشريع الجمركي.

إن القيام بإنشاء وتصميم نظام للضريبة على القيمة المضافة في سوريا . كما يجب على سورية تحديد الأسلوب الخاص بنظام الضريبة على القيمة المضافة فهل سيطبق على كافة البضائع و المواد التي تنتج في سورية أي هل سيتم اتباع مبدأ الوجهة المفضل عالميا أم الخيار البديل و هو مبدأ المنشأ .

ترى الباحثة أن الأسلوب الثاني ينطوي على الكثير من المساوئ بالنسبة للحالة التنافسية في سورية في ميدان التجارة العالمية إذ أن هذا الأسلوب يتطلب تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الصادرات (صادرات النفط الخام على سبيل المثال) و لن تبقى هناك حاجة لوجود اختلافات في التعاملات التجارية الداخلية تحت هاتين الصيغتين من ضريبة القيمة المضافة و إنما في معاملة الصادرات و الواردات فقط ، لذلك لا بد من وجود نظام لتنظيم قوائم لضريبة المخرجات و فتح رصيد لضريبة المدخلات ضمن سلسلة التجهيزات المحلية لكافة البضائع و المواد و الخدمات و إن الكثير من التفاصيل يمكن تطويرها من أمثلة قياسية لتشريعات ضريبية خاصة بالقيمة المضافة إلى آلية يمكن تطبيقها في أماكن أخرى و هذا بأكمله يتطلب التفصيل لكي يناسب الوضع السوري بمتغيراته المختلفة .

[310] - دليل المحاسبة لضريبة القيمة المضافة الصادر عن وزارة المالية اللبنانية .

إن إنجاز تشريع و تصميم و تنفيذ متقن لهذه الضريبة في سورية من شأنه تلافي الكثير من الآثار الاقتصادية و الاجتماعية السلبية التي يمكن أن ترافق تطبيق هذه الضريبة ، و أن ينعكس ذلك من خلال كسب المزيد من آثارها الإيجابية المتمثلة في زيادة الإيرادات و إحداث الإصلاح الهيكلي و الإداري للنظام الضريبي .

2- نموذج مفترض لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية[311] :

قامت وزارة المالية السورية بوضع نموذج مفترض لتطبيق ضريبة قيمة مضافة من نوع الاستهلاك تحل محل عدد من الضرائب غير المباشرة في سورية منها رسم الإنفاق الاستهلاكي و بعض الضرائب و الرسوم الأخرى خلال الفترة 2000-2005 وفقا لما هو موضح في الجدول التالي رقم (35) :

[311] - دراسة حول إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الجمهورية العربية السورية، إعداد فريق تطوير وتحديث الإدارة الضريبية بإشراف معاون وزير المالية لشؤون الضرائب والرسوم ، 2007/8/7 غير منشورة

الجدول رقم (35) المقترح إزالته من الضرائب والرسوم بالنسب المئوية

الرسم أو الضريبة / العام	2000	2001	2002	2003	2004	2005
الرسوم الجمركية	9.85630	9.85760	12.36822	15.06819	11.62135	11.92657
رسم الطابع	4.21346	3.11608	3.49853	3.74761	4.75409	4.91329
رسوم السيارات	1.90909	1.65760	2.37720	2.54960	2.86538	3.89978
رسم الإنفاق الاستهلاكي	0.84820	1.00901	1.69823	2.29265	3.30332	11.95390
25% الرسوم الجمركية	2.464074689	2.464398913	3.092054762	3.767048728	2.905338626	2.98164316
25% رسم الطابع	1.0533654	0.77902003	0.874632439	0.936901359	1.188522667	1.228322923
25% رسوم السيارات	0.477271975	0.414401181	0.594300167	0.637398883	0.716344569	0.974944087
100% رسم الإنفاق الاستهلاكي	0.84820	1.00901	1.69823	2.29265	3.30332	11.95390
ض الأسمنت	0.06630	0.05308	0.06339	0.05965	0.04969	0.07317
ض المواد المشتعلة	0.00001	0.00222	0.04641	0.00002	0.00001	0.00001
ض مقطوعية الكهرباء	0.66046	0.41246	0.44331	0.76537	0.67773	0.00000

0.93089	0.05878	0.06369	0.06902	0.01701	0.07108	ض السكر
1.29062	0.00589	0.00607	0.00556	0.02731	0.00833	ض الملح
0.00021	0.01583	0.01812	0.02139	0.02089	0.01604	ض الملاهي
0.00006	0.00216	0.00000	0.00000	0.03240	0.00000	ض التصدير للقطن
0.03765	0.05471	0.13297	0.25000	0.22317	0.24135	رسوم أموال التأمين
1.24102	1.55009	0.92319	1.26180	1.42410	2.40678	رسوم الاحصاء
0.52141	0.82456	0.41862	0.64125	0.71668	1.27491	رسوم التجارة الخارجية
0.08588	0.20732	0.45449	0.15867	0.14758	0.09034	رسوم استيراد الراديو
0.16030	0.12018	0.00488	0.00508	0.00727	0.00022	ض المواشي
0.49040	0.34268	0.30167	0.33287	0.33007	0.53263	رسم التركات
0.00934	0.01791	0.02361	0.03648	0.02378	0.06294	رسوم التلفزيون
1.02439	0.73337	0.56195	0.52666	0.40138	0.49234	رسم الفراغ والانتقال
0.17870	0.16929	0.14607	0.13250	0.15793	0.16811	رسم الري
0.10320	0.00012	0.00000	0.00000	0.00000	0.00000	رسم انتقال حق الاستثمار

مجموع نسبة ض.غ.م المزاحة من الاجمالي	10.93478	8.66416	10.25359	11.51438	12.94385	23.28609
نسبة الضرائب المباشرة من الاجمالي	14.04825	19.63762	23.93656	27.53842	27.37446	38.84082
مجموع م +غ.م	109,789,294,813	167,338,990,000	169,674,275,000	183,446,313,000	182,392,672,000	185,004,994,000
قيمة الضرائب غير المباشرة المزاح	12,005,216,049	14,498,514,250	17,397,712,250	21,122,701,750	23,608,629,000	43,080,424,750

وعليه تشكل الإيرادات الضريبية الممكن إحلال الـ VAT مكانها خلال عام 2005 ما نسبته (23.29%) من إجمالي الإيرادات الضريبية بينما تشكل الضرائب المباشرة فيها حوالي (38.84%)، لتكون بالتالي الإيرادات الضريبية المزاحة لصالح الـ VAT المقترحة حوالي / 43 مليار ليرة سورية . ولبيان التأثير المتوقع على الأسعار قامت الدراسة بمحاولة تحديد الحاجات الأساسية للأسرة السورية وذلك انطلاقاً من سلة غذاء أساسية قائمة على أساس الحاجات الغذائية الأساسية للفرد حيث كانت النتائج كمايلي:

في عام 2005 وبالنسبة لأسرة مؤلفة من 6 أشخاص فقد بلغت كلفة الغذاء الشهري / 13501 ل.س / ولأسرة مؤلفة من 4 أشخاص مبلغ وقدره / 8746 ل.س / ، أما في عام 2006 فكانت لأسرة مؤلفة من 6 أشخاص / 16357 ل.س / ولأسرة مؤلفة من 4 أشخاص مبلغ وقدره/ 10596 ل.س /، بينما كان وسطي الرواتب والأجور حسب بيانات المكتب المركزي للإحصاء عام 2005 مبلغ وقدره / 7278 ل.س / وفي عام 2006 أصبح / 8347 ل.س / ومع الأخذ بعين الاعتبار نسبة النفقات الوسطية المقدرة على غير الغذاء والنفقات ذات الطابع الاجتماعي ونفقات الكهرباء والماء والهاتف والإيجار الشهري والمأخوذة من عينة مكونة من 7500 أسرة سورية وذلك حسب دراسة ميدانية منجزة من قبل هيئة تخطيط الدولة وبالاستناد إلى عدد السكان البالغ / 18488000 نسمة / وعلى معدل إعالة واحد لأربعة ،فإذا تم إعفاء كامل حاجات الغذاء وإعفاء / 40 % / من النفقات ذات الطابع الاجتماعي وإعفاء / 90% / من الإيجار الشهري يكون الإنفاق الكلي الخاضع للتكليف بالـ VAT مبلغ وقدره / 527 مليار ل.س / وعليه تكون الإيرادات من الـ VATالمتوقعة عند نسبة (10 %) مبلغ / 52 مليار ل.س / وعند نسبة (15 %) مبلغ / 79 مليار ل.س / أما عند نسبة (17 %) فتبلغ حوالي / 86 مليار ل.س / .وفقا للجدول التالي :

الجدول رقم (36) الإيرادات المتوقعة من الـ VAT	
الإنفاق الكلي	1,193,809,379,013.44
الإنفاق الكلي الخاضع للضريبة	527,689,903,564
ض.غ.م. مزاحة	43,080,424,750
حصة الإنفاق المكلف من ض.غ.م	19,042,491,692
المستوردات	301,388,385,792
قيمة المنتجات المقترح إعفائها من وجهة نظرنا	52,237,198,049
قيمة المنتجات الخاضعة للتكليف من وجهة نظرنا	249,151,187,743
الإنفاق الكلي الخاضع للضريبة بعد تخفيض ض.غ . م	508,647,411,872
الـVAT 5%	25,432,370,594
الـVAT 10%	50,864,741,187
الـVAT 15%	76,297,111,781
الـVAT 17%	86,470,060,018

وبافتراض أن المعدل المطروح للتطبيق هو (10 %) يكون الأثر على الأسعار في حال كان الاقتصاد محكوم بقوى سوق فعالة وأدوات حكومية فعالة للرقابة والتحكم ومناقشة تامة ما نسبته / 2.69 % / على السلع الخاضعة للضريبة. أما بالنسبة لواقع اقتصادنا الذي يحمل الكثير من التشوهات والشوائب فمن المتوقع أن يكون الأثر على الأسعار حوالي (7.38 %) في الفترة الأولى للتطبيق بالنسبة للسلع الخاضعة للتكليف أما الأثر على القوة الشرائية العامة فستكون ما بين / 1.78 % / إلى / 3.56 % / وتكون نسبة الضريبة من الـ GDP حوالي / 6.72 % / . وفقا للجدول التالي :

الجدول رقم (37) الأثر على الأسعار	
ض.غ.م. مزاحة	43,080,424,750
ض.غ.م. مزاحة ومتواجدة فعلاً	37,194,043,750
الـVAT 10%	50,864,741,187
قيمة الفرق المتحصل من الـVAT	13,670,697,437
نسبة الفرق المتحصل من الـVAT إلى الإنفاق الخاضع	2.688
الأثر على الأسعار للسلع الخاضعة المتوقع في المرحلة الأولى*2	5.38
الإنفاق الكلي باستثناء ض.غ.م المزاحة	1,150,728,954,263
الأثر على القوة الشرائية العامة	1.78
الناتج المحلي الإجمالي 2005	756,404,000,000
نسبة الـ10% VAT من GDP	6.72

كما تم تعديل النموذج استناداً إلى دراسة دخل ونفقات الأسرة السورية المدروسة على عينة من/ 7500 أسرة/ على مستوى سورية حيث تم استخلاص ثلاثة شرائح أساسية للإنفاق في سورية كما يلي : الشريحة الدنيا ، الشريحة الوسطى ، الشريحة الأكثر ثراء وعليه تم تعديل النموذج مع اعتبار عدد السكان / 18488000 نسمة / لنحصل بالنتيجة على كتلة الإنفاق الكلي المتوقعة وتم توسيع النموذج على أساس فرضيتين :

(A) : يعتمد هذا النموذج على إعفاء كلي لنفقات الغذاء وإعفاء (40 %) من النفقات ذات الطابع الاجتماعي و إعفاء (90 %) من نفقات الإيجار حسب ما هو مبين في الجدول رقم (6) بحيث يكون الإنفاق الكلي / 3998 مليار ل.س / والإنفاق الخاضع للـ VAT / 1767 مليار ل.س / وبالتالي فإن إيراد الـ VAT المتوقع عند نسبة (10 %) سيكون / 174 مليار ل.س / وبالتالي الأثر على الأسعار في حال كان الاقتصاد حر ومحكوم بقوى سوق فعالة حوالي (7.87 %) وبالتالي لا يتوقع انحرافه في ظروفنا الحالية إلى أكثر من (8.5 %) كون الدراسة هنا تشمل وقائع اقتصادية أكثر دقة أي أن الأثر سيكون على السلع الخاضعة للتكليف بين (7.87 %) إلى (8.5 %) والأثر على القوة الشرائية العامة حوالي (4.16 %) أما النسبة من الـ GDP فهي حوالي (23.12 %) وهي لا تعطي مؤشر واضح لأن حسابات الـ GDP تتطلب دقة أكثر لتشمل الأرقام الفعلية للفعاليات بالإضافة إلى فعاليات اقتصاد الظل .

(B) : أما بالنسبة إلى النموذج الثاني المبني على الفرضية القائمة على إعفاء كامل الغذاء و(70 %) من النفقات ذات الطابع الاجتماعي وإعفاء (100%) من الإيجار الشهري المقدر ليكون الإنفاق الكلي / 1635 مليار ل.س / وإيراد الـ VAT المتوقع عند معدل (5 %) حوالي / 80 مليار ل.س / وعند معدل (10 %) حوالي / 161 مليار ل.س / و عند معدل (17 %) حوالي / 275 مليار ل. س / وبالتالي يكون الأثر على السلع الخاضعة للضريبة بين (7.7 %) إلى حوالي (8.3 %) و الأثر على القوة الشرائية العامة تنخفض إلى حوالي (7.7 %) وتكون نسبة الإيرادات الضريبية من الـ GDP حوالي (21.39 %)

أما في حال تم تعديل النموذج الأول من أرقام 2005 إلى أرقام محسوبة على أساس أسعار 2007 للسلع الغذائية الرئيسية المستخدمة في الدراسة مع الأخذ بعين الاعتبار عدد السكان / 19000000 نسمة / سيكون بالتالي إجمالي الإنفاق الكلي المتوقع في سورية حوالي / 1358 مليار ل.س / الخاضع منها للـ VAT حوالي / 6008 مليار ل. س / وبالتالي ستكون الإيرادات المتحصلة من الـ VAT عند معدل (10 %) حوالي / 58 مليار ل. س / لإنفاق كلي خاضع للتكليف يبلغ حوالي / 581 مليار ل.س / وسيكون الأثر على الأسعار استناداً إلى فرضية ثبات الإيرادات الضريبية للضرائب المباشرة عام 2007 على الإيرادات الفعلية المسجلة عام 2005 بالنسبة للإنفاق الخاضع للتكليف من الناحية النظرية للدراسة حوالي (3.6 %) أما من الناحية الفعلية التي تحكمها آليات السوق الموجودة لدينا فمن المتوقع أن تكون ما بين (5.4 %) إلى (7.2 %) ليكون بالتالي الأثر على القوة الشرائية العامة ما بين (2.39 %) إلى (3.5 %) لتشكل بالتالي الإيرادات الضريبية للـ VAT ما نسبته حوالي (7.68%) من الـ GDP .

إن هذه الدراسة التي أعدتها وزارة المالية وفق هذا السيناريو المحتمل و الذي أرادت من خلاله الوقوف على بعض الآثار الاقتصادية و الاجتماعية لتطبيق هذه الضريبة يفتقر للكثير الكثير من الحيثيات و التفاصيل و طرق الدراسة و الحساب و لقد اعتمدت على طريقة بسيطة جدا في حساب الإيرادات المحتملة من تطبيق هذه الضريبة فهي قد قامت بحساب مبلغ الإنفاق الكلي الخاضع للضريبة ثم طرحت منه / حصة الإنفاق المكلف

من الضرائب غير المباشرة / ثم طبقت عليه أسعار الضريبة المحتملة و هذه النتيجة التي حصلنا عليها لا تعطي نتيجة مقارية لما يحتمل أن يكون عند تطبيق هذه الضريبة لأن هناك إجراءات و طرق مختلفة و دراسات عديدة يجب إعدادها لتحديد الإيراد المحتمل من هذه الضريبة و قد وضحناه في المبحث الأول من الفصل الثاني ، أما بالنسبة لتحديد الأثر على الأسعار و القوة الشرائية فقد اتبعت طريقة ضبابية لتحديد هذا الأثر و هناك دراسات تقوم على تفاصيل تخص الأسعار بالنسبة لكل سلعة مع وجود جداول و طرق رياضية معروفة في الحساب كما أوردناه و بطرق مختلفة حسب طريقة إدخال هذه الضريبة كضريبة إضافية أو ضريبة بديلة و بحسب السيناريوهات و الطرق الرياضية و الحسابية المستخدمة و نوعية البيانات الإحصائية التي يجب توافرها و أنواع الجداول التي يجب إعدادها لخدمة هذه الغاية، و إن هذه الدراسة لا تعكس النتيجة المقارية لما يمكن أن يحدث من انعكاسات عند تطبيق هذه الضريبة .

لقد توصلت كافة الأبحاث و الدراسات التي أعدت عن الآثار الاقتصادية و الاجتماعية للضريبة على القيمة المضافة سواء في الدول التي كانت تطبق هذه الضريبة أو في دول يحتمل أن تطبقها / معظم الدراسات كانت في دول تطبق فعلا هذه الضريبة / توصلت إلى نتائج عن تأثير هذه الضريبة سواء على الإيرادات و الأسعار و الإنفاق الاستهلاكي و الناتج المحلي الإجمالي و غيره من مناحي الاقتصاد تكاد تكون عامة يمكن أن تحدث في أي بلد يطبق هذه الضريبة بشكل جيد ، إلا أن اختلاف هذه الآثار أو ظهور ما يختلف عن هذه النتائج كان في أغلب الأحيان مرتبط بسياسات اقتصادية و نقدية تتبعها هذه الدولة بالذات أو غيرها .

إن دراسة الآثار الاقتصادية و من ثم انعكاساتها الاجتماعية تحتاج دائما إلى توفر كم هائل من المعلومات و البيانات الإحصائية المفصلة الخاصة بكل بند من البنود فمثلا دراسة تأثير هذه الضريبة على الأسعار يتطلب أولا معرفة نظام تطبيق هذه الضريبة في البلد (على الاستهلاك ، على الدخل ، على الناتج ، مبدأ الوجهة أو المنشأ ، طريقة الائتمان والفاتورة أو طريقة الطرح ، معدل واحد أو معدلات متعددة ، مصحوب بسياسات من الحكومة للتحكم بالأسعار أم لا ....إلخ) إضافة إلى توفر بيانات كاملة تخص أسعار المفرق وفقا لتصنيف السلع و تصنيف الشرائح السكانية (فقيرة – متوسطة – غنية) و توفر جداول (مدخلات – مخرجات) و من ثم تطبيق طريقة نموذج السعر التي هي معادلات خطية تبين التوازن بين السعر المستلم و الدفعة الناتجة عن كل قطاع داخلي وفقا لمجموع إنتاجه، و في حال عدم توفر هذه الجداول فالطريقة الأخرى هي التخمين تبعا لحركات الأسعار المحتملة لمجموعة من البضائع و الخدمات و ذلك لتحليل بنية الأسعار فيما يتعلق بالضرائب و تحديد المبلغ الفعلي للضريبة بواسطة الأسعار و من ثم هناك سلسلة من الحسابات و الدراسات التفصيلية للوصول في النهاية إلى الأثر على الأسعار أو باستخدام طريقة الطلب شبه المثالي ADIS.

و في النتيجة ووفقا لرأي /تايت/ "أنه من الصعب جدا جدا تقدير آثار تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كبقية الضرائب الأخرى تقديرا واقعيا لا يخلو من التخمينات و الفروض بل يكاد يستحيل الربط ربطا لا لبس فيه

يبين أي تغيير في الضريبة و التغييرات في الأسعار و الكفاءة الاقتصادية و الاستثمار و الإنتاج و سوق العمل و شتى مناحي الاقتصاد" .

و في بحث أولي للدروس المستفادة ، يمكن أن تتعلم سورية من تجربة الإتحاد الأوروبي في إقرار الضريبة على القيمة المضافة أو من تجارب البلدان الأخرى الكثيرة جدا العربية أو الأجنبية أنه يمكن أن تحدث لدى سورية نفس هذه التأثيرات ، خصوصا إذا كانت هذه الضريبة مصدر إيراد إضافي و تم التعامل مع هذا الانتقال على نحو مناسب . بناء على ذلك فإن تقدير هذه الآثار المحتملة يعتمد على النموذج المحتمل لتطبيق هذه الضريبة في سورية و تحديد الأسس الفنية لتطبيقها و التي ذكرناها سابقا ، وإزالة كافة العقبات التي تقف في وجه تطبيق هذه الضريبة بمعنى إعداد البيئة و البنية المناسبة لتطبيقها ،و اتباع كافة الأساليب العلمية و الرياضية بتفاصيلها مع توفير بيانات كل دراسة للوصول إلى تحديد الآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على هذه الضريبة بصورة قريبة من الواقع . و ذلك لكي نتمكن من تطبيق هذه الضريبة و الاستفادة من خصائصها و مزاياها الإيجابية و الذي يفسر كثرة الدول التي تطبق هذا النوع من الضرائب .

الخاتمة :

أولاً: النتائج:

تعيش سورية اليوم حالة من التحولات الاقتصادية والاجتماعية الهامة، ففي إطار مسيرة التحديث والتطوير ومحاولة الانتقال بالاقتصاد السوري إلى اقتصاد السوق الاجتماعي، و الانفتاح التجاري على كافة الدول من خلال الاتفاقيات التجارية التي أبرمتها وسوف تبرمها مع دول المنطقة ودول العالم، و مواكبة الاقتصاد العالمي تحاول جاهدة إجراء إصلاحات اقتصادية شاملة ومن أهمها الإصلاح الضريبي في سورية والرغبة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، فقامت بإصدار كم هائل من التشريعات الضريبية ابتداء من قانون الدخل رقم 24 لعام 2003، وهذا أدى إلى دخول النظام الضريبي السوري في مرحلة جديدة حيث نبين في هذا المجال:

1- إن النظام الضريبي السوري بوضعه الحالي غير ملائم لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، فبالرغم من إصدار كم هائل من التشريعات والقوانين، لم يحدث أي تغير يذكر في بنية النظام الضريبي السوري حيث لا زال يعتمد على الضرائب النوعية على الدخل دون توحيد لها في إطار ضريبة عامة على الإيراد، ويقوم على مجموعة من القوانين والأنظمة القديمة ذات المرجعيات المختلفة وتخضع لتفسيرات وتأويلات متباينة، قد تختلف في التطبيق بين مديرية مال في إحدى المحافظات وأخرى، كما ان القوانين الجديدة بعضها منسوخ عما هو قديم مع بعض التغيرات الطفيفة ويعاب عليه أن خضع ويخضع للتعديل بشكل مستمر و هذا يحدث اضطراب تشريعي و يتنافى مع مبدأ الاستقرار التشريعي الذي يصر عليه كبار الفقهاء الماليين و الذين يمارسون العمل المالي نظرا لخطورة و أهمية هذا الموضوع، مما أفقد هذه التشريعات الوحدة والتماسك، والاستجابة للحاجات والأغراض المالية الحديثة ومواكبة تغيرات الاقتصاد السوري والاقتصاد العالمي.
2- لا تزال بنية النظام الضريبي السوري متماثلة مع ما كان قائما منذ نهاية الأربعينيات، وخصوصا بما يتصل بالضرائب النوعية المباشرة وغير المباشرة والتي تخلت عنها الكثير من الدول العربية مثل مصر والأردن والعراق والسودان وكافة الدول المتقدمة، وهذا يحول دون الوصول إلى العديد من المطارح الضريبية و عدم إحداث أو الأخذ بضرائب جديدة وفقا للتطور الحديث في التكليف الضريبي .
3- عانى النظام الضريبي السوري من ردود أفعال لظروف مالية الدولة، فالتعديلات التي تم إجراؤها في السنوات السابقة لم تكن ضمن خطة مدروسة ومتكاملة ولم تحدث التغير المطلوب سواء في طبيعة النظام الضريبي أو في العقلية التي تدار من خلالها عملية التطبيق .
4- يتسم النظام الضريبي السوري بعدم العدالة، بسبب غياب التصاعدية الحقيقية، كما انه يتصف بعدم الكفاءة والفعالية فالإيرادات الضريبية المتحققة بالرغم من زيادتها في السنوات الأخيرة إلا أن هذه الزيادة ليست فعلية حقيقية لأنها إذا أخذت بالأسعار الثابتة تكاد تكون معدومة وبالأسعار الجارية لا تزال ضعيفة وهي غير قادرة على تغطية الإنفاق العام بشقيه الجاري والاستثماري.
5- كل ضريبة من الضرائب التي يتكون منها النظام الضريبي السوري وخصوصا ضرائب الدخل تعاني من مجموعة كبيرة من الثغرات، تتركز هذه الثغرات في نص التشريع أحيانا وكيفية تطبيقه، وتتركز بشكل

كبير في أسس التكليف والإجراءات التي يتبعها موظف المالية والقواعد الناظمة لذلك، والاعتماد على التقدير والتكليف المباشر والأرقام غير الحقيقية، وإجراءات تدقيق مختلفة لا تستند على أسس ومبادئ علمية، إضافة إلى الدور السلبي للجان المالية والتي تلجأ دائما إلى اتخاذ قراراتها إداريا، وتعكس في تصرفاتها انعدام الثقة بين موظف المالية (مراقب الدخل) وبين هذه اللجان (الإدارة المالية) في أغلب الأحيان.

6- تعاني الإدارة الضريبية السورية من ضعف شديد ومشاكلها متراكمة رغم الإصلاحات التي أدخلت عليها مؤخرا، فهي تعاني من البيروقراطية في الأساليب الإدارية وهي تعتمد على التقسيم النوعي والتقدير الإداري ونظام أتمته بدائي وبسيط، و هو غير متوفر في العديد من مديريات المال الفرعية، إضافة على البطء في الإنجاز الإداري، وتعتبر هذه الإدارة احتكارية، فهي تحتكر وضع مسودات التشريعات وتصدر تعليماتها التنفيذية، كما أنها الجهة التي تنظر في الاعتراضات الضريبية وتظلمات المكلفين من النظام الضريبي وممارسات الإدارة الضريبية، وهي بالتالي الخصم والحكم، وبعد إحداث مديرية الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي استطاعت المالية أن تمركز وتحتكر لديها كل ما له علاقة بالضرائب على نحو مطلق وهذا وضع شاذ يحتاج إلى تعديل كأن يكون هناك من يقوم بوضع التشريع الضريبي ومسؤولية الإدارة الضريبية هي التنفيذ وأن يكون القضاء مسؤولا عن فض النزاعات بين المكلفين والإدارة الضريبية .إضافة إلى وجود علاقة غير سليمة بين المكلف والمالية تحتاج إلى تسوية و تطوير .

7- العبء الضريبي في سورية لازال ضعيفا وضعيفا جدا إذا ما قورن بالبلدان المتطورة أو البلدان المجاورة أو المماثلة لنا اقتصاديا كمصر، ففي سورية يبلغ 17.3% من الناتج المحلي الإجمالي وهو منخفض مقارنة مع مصر /21% / والأردن /24%/ وتركيا /23%/ وهذا ليس بسبب ضعف الطاقة الضريبية أو المقدرة التكلفية للدخل القومي السوري. أو بسبب انخفاض الدخل الفردي في سورية وارتفاع تكاليف المعيشة بل بسبب ضعف الإدارة الضريبية و عدم فعاليتها بالإضافة لأسباب تشريعية أخرى و عدم وجود تطوير ضريبي

8- يعاني النظام الضريبي في سورية من مشكلة التهرب الضريبي، وهو تهرب كبير الحجم قانوني وغير قانوني ولا بد هنا أن نشير إلى أن سورية لجأت إلى إصدار قانون الاستعلام الضريبي 25 لعام 2003 لمعالجة التهرب الضريبي والبحث عن مطارح جديدة غير مكلفة ولكن من المهم الذكر أن مديريات الاستعلام الضريبي التي أنشئت لهذه الغاية غير فعالة ولا تقوم بعملها ولا زالت المشكلة قائمة.

9- يعاني النظام الضريبي السوري من حجم الإعفاءات الضخمة، حيث تطال 50% من الناتج المحلي الإجمالي، وتتميز هذه الإعفاءات بأنها جاءت لاعتبارات اقتصادية و تتجاهل البعد الاجتماعي كما أنها بعيدة عن العدالة الاجتماعية ولا تهتم بها، وإنما وضعت في أغلبها تشجيعا للاستثمار في سورية، إلا أنها لم تحقق الأهداف المطلوبة منها.

10- يعاني النظام الضريبي السوري من عدم عصرنته فبالرغم من كافة التعديلات التي طرأت عليه إلا أنه لم يتطرق إلى موضوع التجارة والتسويق الالكتروني والتقيد بمسك الدفاتر المحاسبية إلكترونيا .

أما فيما يخص الضرائب على الإنفاق في سورية وإمكانية وأسس تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، نجد أنها عبارة عن ضرائب ورسوم متنوعة لا يجمعها أي رابط ولا تهدف لتحقيق سياسة اقتصادية أو اجتماعية محددة وإنما هدفها مالي وهو توفير إيرادات مالية للدولة ولا بد من إيراد الملاحظات التالية :

1- يشكل رسم الإنفاق الاستهلاكي حجر الأساس لهذه الضرائب حيث تشكل حصيلته 42.2% من الضرائب على الإنفاق، وينظر له في وزارة المالية على أنه ضريبة مبيعات لحين القيام بكافة الإجراءات لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة. وفي هذا المجال نسلط الضوء على أهم جوانب الضعف فيه :

- ضعف الإعلام الضريبي بشأنه و خاصة انه طبق على عدد محدود من السلع والخدمات وأغلب هذه السلع كانت تخضع لضرائب ورسوم مختلفة وقديمة تم إلغاؤها، وألحقت هذه السلع في جدول الإنفاق الاستهلاكي مما أدى ارتفاع أسعار جميع هذه السلع مع الإشارة إلى وجود سلع أساسية للمواطن ذو الدخل المحدود مثل الزيت والسكر والملح والشاي، إضافة إلى ارتفاع أسعار السلع غير المشمولة أيضا وهذا أدى إلى ارتفاع تكاليف المعيشة للمواطن ذي الدخل المحدود .
- إدخال رسم الإنفاق الاستهلاكي دون إجراء إصلاح ضريبي كإعادة النظر بمعدلات وشرائح ضريبة الدخل على الأرباح والرواتب والأجور لا سيما الحد الأدنى المعفى، وعدم وجود إعفاءات اجتماعية مما انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني وأدى إلى زيادة الأسعار وانخفاض القوة الشرائية لذوي الدخل المحدود.
- لم تضع المالية (التي تنظر له على أنه ضريبة مبيعات) آلية عمل فعالة لرد الضريبة عند التصدير عند تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي، حيث أن الضريبة على القيمة المضافة تخضع الصادرات لمعدل صفري وهي بحاجة لنظام فعال لرد الضريبة.

2- تقع الرسوم الجمركية في المرتبة الثانية من الإيرادات حيث تبلغ حصيلتها 29.5% من الضرائب على الإنفاق، وهي متراجعة بسبب الاتفاقيات التجارية.

3- إن بقية الضرائب والرسوم الأخرى ليست ذات أهمية و تتميز بمردود ضعيف جدا.

4- إن دور الضرائب على الإنفاق في سورية في تمويل الخزينة العامة هو دور ضعيف مقارنة مع الكثير من دول العالم مثل لبنان و مصر و تونس ، والتي اتجهت على الاعتماد على هذا النوع من الضرائب في أنظمتها الضريبية، حيث تشكل هذه الضرائب 34.1% من إجمالي الضرائب والرسوم في عام 2010 وتشكل 16.1% من الإيرادات العامة و6.4% من الناتج المحلي الإجمالي.

5- هناك حاجة ملحة في سورية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة وذلك لأسباب تتعلق بإمكانية الاستفادة من مزايا هذه الضريبة في تحقيق الإصلاح الضريبي وخصوصا الإدارة الضريبية وتطويرها وأتمتتها، وإصلاح هيكل النظام الضريبي السوري، إضافة إلى الحاجة للحصول على إيرادات ضريبية تغطي ما ستخسره الدولة من خلال سياساتها في التجارة و مواكبة الاقتصاد العالمي.

6- يحتاج تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية إجراء تعديلات كثيرة تتناول النظام الضريبي والإدارة الضريبية، وتطوير نظم المعلوماتية والاهتمام بالكادر البشري وتدريبه، وتطوير الموازنة العامة وسياسات الإنفاق وتطوير النظام النقدي ، كما لا بد من العمل على تقليص حجم الاقتصاد غير الرسمي في سورية والذي يشكل نسبة كبيرة جدا، لأن الضريبة على القيمة المضافة كبقية الضرائب لا

تطال سوى الاقتصاد الرسمي. إضافة إلى العمل على رفع مستوى دخل الفرد وتحسين القدرة الشرائية والعمل على الاصلاح الجمركي .لذلك فإن تطبيق هذه الضريبة يعتبر أداة مساعدة في تحقيق الاصلاح الضريبي في سورية.

7- إن إمكانية وأسس تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية يعتمد على التصميم الجيد لهذه الضريبة ومن ثم التطبيق الجيد لها وضرورة الاستفادة من تجارب الدول المطبقة لهذه الضريبة من أجل اختيار حد التسجيل المناسب وطرق معالجة من هم دون حد التسجيل، وإمكانية المفاضلة بين اختيار المعدل الوحيد أو المعدلات المتعددة، والتعامل مع الإعفاءات بما لا يؤدي إلى تشويه الضريبة على القيمة المضافة، وكيفية تكليف الخدمات، وأمور التقدير الذاتي وبرامج التدقيق وألية الخصم الضريبي ورد الضريبة ،طريقة التعامل مع السلع. أي الاهتمام بالتصميم الجيد لهذه الضريبة.

أما فيما يتعلق بالآثار الاقتصادية والاجتماعية التي من المحتمل أن تحدث عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة نورد مايلي:

1- تبين كافة الأبحاث و الدراسات التي تم ذكرها في البحث على وجود طرق حسابية و رياضية مختلفة لدراسة و تحديد الآثار الاقتصادية و الاجتماعية لضريبة القيمة المضافة و التي تتطلب وجود بيانات و معلومات إحصائية مفصلة و حقيقية و جداول معينة تعد لهذه الغاية بغية تطبيق هذه الطرق و إن أغلب هذه المعلومات و البيانات لا تتوافر لدينا في سورية ، و إن البيانات التي يعدها المكتب المركزي للإحصاء في سورية غير كافية لإجراء هذه الدراسات الدقيقة جدا مما يعيق إجراء دراسة قريبة من الواقع السوري تقدم الآثار المحتملة لتطبيق هذه الضريبة .

2- تشكل الضريبة على القيمة المضافة أهم مورد للإيرادات في البلدان المطبقة فيها، حتى أطلق عليها البعض بأنها آلة لصنع المال، حيث ثبت فعاليتها في زيادة الإيرادات العامة منذ بداية تطبيقها وحتى الآن و هذا ما أشارت إليه كافة دراسات وتجارب الدول المطبقة لهذه الضريبة ،لذلك فإن :

- **تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية هو البديل الأنسب و المثالي لزيادة الإيرادات الضريبية وتعويض النقص الحاصل فيها ، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه الكثير من الباحثين و منهم (Keen, M.2007). و ترى الباحثة ان المقارنة واستعراض ودراسة تجارب البلدان الأخرى فرصة للتعلم والاستفادة من خبرتها ، كما أن استعراض الطرق الحسابية والرياضية المختلفة التي تتبعها البلدان في تقدير وقياس حجم الإيرادات المحتملة من هذه الضريبة (خاصة أن هناك طرائق مختلفة) يساعدنا على البحث من خلال المقارنة بين هذه الطرائق عن النقاط المميزة التي تشكل دليل أو طريقة تساعدنا على تقدير الإيرادات المحتملة من تطبيق هذه الضريبة في سورية بطريقة أكثر حقيقة وواقعية.**

3- إن فرض أي ضريبة جديدة يمكن أن يؤثر في الإنتاج من خلال تأثيرها على الاستهلاك وعلى عرض وطلب السلع حسب نوعها وتصنيفها، وكذلك من خلال تأثيرها على عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية وإن تمتع الضريبة على القيمة المضافة بخاصية الحياد بالنسبة لقرارات الإنتاج جعلها لا تؤثر بالكلفة وبقرارات الوحدة الاقتصادية، كما أن طريقة فرضها أبعدت عنها الآثار السلبية والتشويهية للاقتصاد، لذلك فإن درجة تأثير هذه الضريبة أو عدم تأثيرها يتعلق بالعرض والطلب على السلع.

4- تؤثر الضريبة على الناتج المحلي من خلال تأثيرها على الدخل الشخصي، والاستهلاك، والادخار، والاستثمار، والطلب الكلي في الاقتصاد، والكميات المنتجة من السلع والخدمات، وأهم آثار الضريبة على القيمة المضافة على الناتج المحلي الإجمالي أنها تؤدي إلى انخفاضه في البداية و من ثم يزداد في السنوات اللاحقة، و إن تأثيرها على الناتج المحلي الإجمالي في سورية يمكن أن يتحدد من خلال تأثيرها على الاستهلاك و من ثم ما يتبعه من تأثيرات اقتصادية أخرى تتعلق بالادخار والاستثمار و من شأن التجارب و آليات و طرق دراسة التأثيرات التي فصلناها في البحث أن توضح طبيعة البيانات و المعلومات التي يجب توفيرها للقيام بدراسات صحيحة تعكس التأثير الواقعي و تغني بطرق جديدة و حلول ذات فعالية .

5- يختلف تأثير الضريبة على القيمة المضافة على التجارة الخارجية (الصادرات والواردات) بحسب كونها ستضاف إضافة إلى الضرائب الحالية الموجودة أو أنها ستحل محل ضرائب المبيعات (الاستهلاك) في البلد الذي ستطبق به ويكون تأثيرها كمايلي:

   1- في حال تم إضافة ضريبة القيمة المضافة إلى الضرائب الموجودة، لا تؤثر على أسعار التصدير بما أنها لا تطبق على أسعار مبيعات التصدير. أما بالنسبة للواردات قد تزيد ضريبة القيمة المضافة سعر الواردات ولكن لا تؤثر على التنافس الدولي .

   2- في حال تم إحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضرائب أخرى (ضرائب المبيعات الأخرى أو ضرائب الشركات في بعض البلدان)، فإنه يمكن أن يكون لها تأثير قصير المدى على أسعار الصادرات والواردات نظرا للفروق في أثر الضرائب أو مزايا التعديل الحدودي خاصتها. ولكن يفترض عموما انه في المدى الأطول قد تتأقلم معدلات الصرف المرنة لتوازن أي تغيرات في الأسعار وثيقة الصلة بالنسبة للصادرات والواردات وكنتيجة لذلك هذا الإحلال لا يؤدي إلى زيادة الصادرات المتعلقة بالواردات.

6- تؤثر ضريبة القيمة المضافة على أساس التخصيص على أسعار الصرف وليس على الصادرات والواردات والسبب أن مستويات الأسعار وأسعار الصرف الاسمية تتأقلم لتوازن تأثير تعديلات الحدود جيدا، وبذلك فإن هذه الضريبة لا تساعد ولا تعوق الصادرات، وهي تسهل النمو الحكومي الذي يمكن أن يؤثر مباشرة على التجارة الدولية. و قد تم مناقشة هذا الموضوع بالتفصيل في فقرة التحليل التجريبي لتأثير ضريبة القيمة المضافة على التجارة الدولية ، ص 200 – 208 .

7- من المقرر أن سورية أنه ستدخل ضريبة القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات لديها (رسم الإنفاق الاستهلاكي) وعليه فإن إحلال هذه الضريبة محل تلك الضرائب لن يغير من الوضع الضريبي بالنسبة للصادرات (المعفية أصلا بموجب المرسوم التشريعي رقم 15 لعام 2001)، و لكن في ظل الضريبة على القيمة المضافة تخضع الصادرات لسعر الصفر فلا يدفع المصدر ضريبة على المخرجات و يحصل من مصلحة الضرائب على القيمة المضافة على ما سبق له سداده من ضريبة على المدخلات ، و لقد دلت تجارب الدول أن الأنظمة التي تعفي أو تخضع لسعر الصفر قطاعات هامة في الاقتصاد و خاصة الغذاء و الإسكان و الكثير من الخدمات الشخصية (و من الممكن أن يحصل ذلك في سورية) مما يعني رفع أسعار المنتجات غير الاستهلاكية نسبيا عن المنتجات الاستهلاكية و يعني ذلك انخفاض كلا

من الصادرات والواردات و يكون الأثر المحتمل لإدخال الضريبة على القيمة المضافة هو حدوث انخفاض تدريجي في الصادرات .و عموما فإن التجارة الخارجية في سورية (كما في غيرها من البلدان) لن تتأثر تأثرا كبيرا بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة .

8- يختلف تأثير الضريبة على القيمة المضافة على الاستثمار وفقا لنوع الضريبة التي ستحل محلها، حيث أن إحلال هذه الضريبة محل ضرائب الدخل يحفز الادخار والاستثمار، أما إذا حلت محل الضرائب غير المباشرة مثل ضريبة المبيعات فإن تأثيرها يكون ضئيل على مستوى الادخار والاستثمار، أما إذا حلت محل ضرائب الاستهلاك التي تطبق على مشتريات الاستثمار الرئيسي التجاري وتزيلها فمن المتوقع أن تزيد مستوى الادخار والاستثمار، من ناحية أخرى تلعب معدلات ضريبة القيمة المضافة دورا هاما في استقطاب وتوجيه الاستثمارات الأجنبية. و عليه في سورية ستحل هذه الضريبة محل ضريبة المبيعات (رسم الإنفاق الاستهلاكي) و بعض الضرائب غير المباشرة و بالتالي فان تأثيرها على الاستثمار والادخار قد يكون ضئيلا وفقا لتجارب الدول الأخرى إلا إذا كان تأثيرها على الاستهلاك قويا ، وتستطيع سورية الاستفادة من التجربة الصينية التي فصلناها ضمن البحث في استقطاب و توجيه الاستثمارات عبر هذه الضريبة .

9- تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يفرض نوعين من القطاعات، قطاعات قابلة لتطبيق هذه الضريبة وهي تشمل كافة القطاعات في الدولة من صناعة وتجارة وخدمات غيرها، وقطاعات تواجه صعوبة في تطبيقها وهي القطاع العام، الزراعة، القطاع المالي، الإسكان والاقتصاد غير الرسمي، وهذا يعني أنها تحتاج إلى آلية خاصة ضمن نظام الضريبة على القيمة المضافة و تؤثر فيها هذه الضريبة وفق مايلي:

- **إن السياسة العامة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على القطاع العام هي تناول كافة أنشطته الاقتصادية باستثناء الخدمات غير التجارية، وهناك بعض البلدان تكلفه بالكامل، وإن معرفة تأثير ضريبة القيمة المضافة على القطاع العام تتم من خلال المفاضلة بين إعفاؤه أو إخضاعه للضريبة بشكل تام، ففي حال تم إعفاؤه تظهر الآثار السلبية من خلال التسبب بتشويه قرارات الإنتاج بسبب انعكاس الإعفاء على أسعار المدخلات وبالتالي زيادة الكلف، إضافة إلى مشاكل الهيئات العامة المتخصصة في مجالي الفعاليات التجارية وغير التجارية وكيفية حصولها على إعفاء جزئي، وتعالج بعض الدول المنافسة بين القطاع العام والخاص من خلال المعدل الصفري إلا أن هذا الإجراء لا يناسب البلدان النامية التي تلجأ إلى الاعفاء بسبب الصعوبات المتعلقة بالاسترداد. ويمكن لهذه الضريبة ان توسع القطاع العام وتزيد قوة صانع القرار المالي ، وهناك تواجد كبير للقطاع العام في سورية له مشاكله العديدة وإن خيار الدولة السورية باعتبارها من الدول النامية إعفاء هذا القطاع سيكون أمر خاطئ وبذلك يتوقف تأثير هذه الضريبة عليه وفقا للقرار الخاص بتكليفه بهذه الضريبة أو إعفاؤه .**
- **قطاع الزراعة يعامل معاملة خاصة في نظام الضريبة على القيمة المضافة في البلدان النامية والمتطورة على حد سواء نظرا لحساسيته وانعكاساته الاجتماعية والمهنية والسياسية، وهناك بلدان طورت برامج خاصة للتعامل معه، وتلجأ العديد من الدول إلى إعفائه، أو إعفائه بطريقة المعدل**

الصفري وهي تنتشر في البلدان النامية و ينجم عنها آثار سلبية مثل زحف الإعفاءات، وتسعى بعض الدول إلى إجراء تكليف شامل له ، و أن التأثير المحتمل لضريبة القيمة المضافة على هذا القطاع الواسع و الهام في سورية يتوقف على القرار إما بإعفائه أو تكليفه بالضريبة وفقا لما هو سائد عالميا ، فإذا تقرر إعفاؤه ستخسر الدولة إيرادات هامة و سينجم عن ذلك مشاكل كثيرة باعتباره قطاع كبير و هام في سورية و إذا تقرر تكليفه فهذا يستلزم نظاما خاصا يناسب الواقع السوري (مع الاستفادة من معالجات الدول الأخرى لهذا القطاع) علما أن كافة الدراسات بينت أن إعفاء هذا القطاع من الضرائب لم يؤدي إلى تنميته و تطوره و إنما هناك أمور أخرى تحقق ذلك .

- تدخل النشاطات المالية والمصرفية ضمن نطاق الضريبة على القيمة المضافة إلا أن أنظمة الضريبة على القيمة المضافة تعفي الخدمات المالية والمصرفية وذلك بسبب الصعوبة التقنية المتمثلة بعدم القدرة على معرفة القيمة المضافة لدى هذه المؤسسات، وقد تبين أنه يمكن التحايل على هذه الصعوبة باستخدام طرق متعددة بيناها في متن البحث ، و يجب في سورية تطبيق هذه الضريبة على هذا القطاع باعتبار أن عدم تكليفه يعني خسارة في الإيرادات و البعد عن العدالة و حدوث تشوهات اقتصادية ، و أما تكليفه فيجب أن يتم وفق الأسس المتبعة عالميا مما يعني وجود إدارة ضريبية على مستوى عال من الكفاءة و أنظمة تدقيق فعالة .
- أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على خدمات الإسكان يظهر تنازلية هذه الضريبة ويؤدي إلى زيادة تكاليف الإسكان بالنسبة للفقراء وخصوصا في البلدان النامية. كما أن فرض هذه الضريبة على الإسكان الجديد يؤدي الى تحقيق أرباح مفاجئة وغير عادلة تعود على مالكي المنازل القديمة. لذلك تلجأ أنظمة الضريبة على القيمة المضافة إلى إعفاء الأبنية السكنية وما يتعلق بذلك ولقد تم إيجاد طريقة جديدة لفرض هذه الضريبة على الإسكان وهي طريقة الدفع المسبق، و في سورية هناك مشكلة كبيرة في ما يتعلق بأسعار المساكن لذلك فإن أثر هذه الضريبة على هذا القطاع يمكن تلافيه باتباع نظام خاص ملائم .
- هناك تفاعل بين تطبيق الضريبة على القيمة المضافة والاقتصاد غير الرسمي، حيث يؤدي تطبيقها إلى اتساع قاعدته .و لقد ظهرت مشاكل كبيرة عند تطبيقها في البلدان النامية فيما يخص الاقتصاد غير الرسمي (اقتصاد الظل) حيث أنها تعيق التنمية بتشجيعها هكذا نشاطات للبقاء ضمن القطاع غير الرسمي، وبالتالي سيكون لها تأثير تشويهي، من ناحية أخرى يرى البعض أن تطبيق الضريبة يؤدي إلى إصلاحات تخفض التهرب الضريبي و يمكن أن لا تؤدي إلى اتساع الاقتصاد غير الرسمي ، في سورية اقتصاد الظل يشكل نسبة كبيرة و عالية جدا ، و بسبب انخفاض الوعي الضريبي لدى المواطن السوري قد يؤدي إدخال هذه الضريبة إلى اتساع قاعدته ، و لكن ترى الباحثة أنه إذا تم إجراء إصلاحات حقيقية للنظام الضريبي و الإدارة الضريبية فمن شأن ذلك الحد من التهرب الضريبي ، و من الممكن في ظل الإصلاحات و الدراسات المتأنية ألا يؤدي إلى اتساع اقتصاد الظل في سورية .

10- إن استخدام الضريبة على القيمة المضافة على العموم لا يملك آثارا تضخمية (باستثناء حالات خاصة) ولكن في حال سبب استخدامها حالات تضخم يمكن تبريرها تبعا لسياسات ضبط

الأسعار، حيث أن زيادة معدلات الضريبة بنسبة 1% تؤدي إلى ارتفاع إجمالي في مستوى الأسعار بنسبة زيادة أقل من 1%، إضافة إلى وجود دراسات تفيد ان استخدام هذه الضريبة وخصوصا في البلدان النامية يؤدي إلى التخفيف من حدة التضخم حتى وإن تسببت في رفع الأسعار بشكل طفيف.

11- إن تأثير الضريبة على القيمة المضافة على الأسعار يكون من خلال زيادة الأسعار لمرة واحدة فقط عند بدء التطبيق (الأسعار الاستهلاكية)، كما أن تطبيقها يخفض أسعار الاستثمارات ومخزون المؤسسات من السلع وذلك نتيجة مبدأ الحسم، كما يؤدي إلى تخفيض طفيف للأسعار عند التصدير.

12- إن تأثير هذه الضريبة على الأسعار في سورية سوف يبدو من خلال ارتفاع هذه الأسعار، و لكن إن إجراء الرقابة الصارمة على الأسعار و وجود التصميم الجيد لهذه الضريبة ، قد يساعدان على تجنب حصول آثار سلبية على الأسعار و من الممكن أن تكون النتيجة مقاربة لما حصل في الدول الأخرى و هي زيادة الأسعار لمرة واحدة عند التطبيق ، إلا أن العقبة الوحيدة أمام ذلك تتجلى بارتفاع معدلات التضخم في سورية الأمر الذي يؤدي إلى آثار سلبية و كبيرة على الأسعار في سورية فيما إذا تم تطبيق هذه الضريبة في ظل معدلات التضخم هذه .

13- وفقا للنظام الضريبي والاقتصادي القائم حاليا فإن سوريا تعاني الكثير من المشاكل الاجتماعية المرتبطة بهذا الواقع مثل التضخم و ارتفاع الأسعار و انخفاض مستوى الدخل الفردي والأجور والقوة الشرائية و سوء توزيع الدخل القومي و ضعف العدالة الضريبية ، و هذا يعني أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من شأنه إذا تم إحداث إصلاحات حقيقة و إعداد بنية تنظيمية على مستوى عالي و إدارة ضريبية عالية الكفاءة و النزاهة و نظام محاسبي متطور و نظام رقابي و استعلامي فعال إضافة إلى إعداد تشريع و تصميم لهذه الضريبة تراعى فيه عوامل عديدة لها علاقة بالعدالة والإنصاف كالوعاء الضريبي و النسب الضريبية ، مع عدم إغفال أهمية تصميمها بما يحقق إيرادات وفيرة لسورية فقد تستطيع هذه الضريبة حل كافة هذه المشاكل و التخفيف من حدة الآثار الاجتماعية المذكورة بدلا من تعقيدها و زيادتها في حال فشل تطبيق هذه الضريبة .

14- قد يؤدي تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية إلى انخفاض الإنفاق الاستهلاكي نتيجة ارتفاع الأسعار حتى و لو كان ارتفاع الأسعار مرة واحدة فقط عند التطبيق و يتطلب هذا وقتا حتى يعود الإنفاق الاستهلاكي إلى سابق عهده .

15- قد يؤدي تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية إلى زيادة الإنفاق الحكومي و تحقيق العدالة ، في حال تم إجراء الإصلاحات المطلوبة و تم تطبيقها و تصميمها بالشكل الأنسب مما يعني ارتفاع الإيرادات الذي سيؤدي إلى زيادة الإنفاق الحكومي ،كما أن إعادة التوزيع العادل بإيجاد آلية فعالة له تؤدي إلى تحقيق شيء من العدالة .

16- يعترض تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في أي دولة من الدول عقبات ومعوقات تظهر هذه العقبات قبل وأثناء الإعداد لهذه الضريبة وأيضا أثناء التطبيق، وفي سورية العديد من المعوقات التي تقف في وجه تطبيقها هي عبارة عن معوقات اقتصادية مثل انخفاض مستوى دخل الفرد وعدم وجود نظام الفوترة وضعف الإدارة الجمركية وصعوبات تتعلق ببنية الاقتصاد السوري وغيرها الكثير إضافة إلى

معوقات إدارية ومالية تتجلى بتخلف الإدارة الضريبية الحالية وانخفاض مستوى التقانة وعدم توفر الأرقام الحقيقية وانتشار الفساد والبيروقراطية. ومن ثم تظهر المعوقات الاجتماعية التي تظهر من خلال انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين وسوء العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية والغياب التام لمفهوم الالتزام بكافة أشكاله.

ثانياً: الاقتراحات :

1- إن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية و التقديم الناجح لهذه الضريبة يتطلب فترة من التخطيط تسبق التنفيذ و قد تستغرق هذه الفترة سنتين على الأقل في أي دولة من الدول يراد تطبيق هذه الضريبة فيها و في سورية هناك جوانب عديدة يجب النظر فيها قبل تطبيق هذه الضريبة و هي :

- **القيام بإصلاح ضريبي حقيقي وفعال للوصول إلى نظام ضريبي يتصف بالكفاءة والعدالة والعصرنة، وذلك من خلال التغيير الجذري لتشريع وهيكلية النظام الضريبي السوري من خلال تطبيق الضريبة العامة على الإيراد (الدخل) وضريبة عامة على الإنفاق (الضريبة على القيمة المضافة) وضريبة عامة على الثروة، مع وجود بعض الضرائب النوعية لمعالجة الحالات الخاصة. وإعادة دراسة الإعفاءات الضريبية لإلغاء ما يجب إلغاؤه و تحديد الإعفاءات بمدد زمنية محددة بهدف تخفيض الحجم الحالي الضخم للإعفاءات (50-60% من الناتج المحلي الإجمالي) والعمل على وضع الإعفاءات وفقا لغايات اجتماعية. إن القيام بهذا الاصلاح الضريبي من شأنه أن يزيل أهم عوائق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية. كل هذه النقاط وغيرها أيضا تحتم علينا وجود إرادة سياسية واقتصادية قوية تدعم وتفرض إعداد دراسات مفصلة لواقع الضرائب والنظام الضريبي من خلال إقامة مؤسسة في وزارة المالية مهمتها إعداد هذه الدراسات مع دراسة الطاقة الضريبية والعبء الضريبي الحقيقي دون إهمال أي تفصيل بما يطور ويفعل نظامنا الضريبي ويجعله عصريا قادرا على مواكبة كافة التغيرات العالمية ودعم اقتصاد البلد، ووضع خطة الإصلاح الضريبي والإشراف على حسن تنفيذها وتكليف مختصون لمراقبة وتتبع كافة المتغيرات في الاقتصاد السوري وخاصة التضخم النقدي يوما بيوم والحرص على أن يكون النظام الضريبي مرنا لحل المشكلات الناجمة عن هذه التغيرات وأن تكون الإعفاءات والاستقطاعات تتناسب مع معدلات التضخم لتجنب الآثار السلبية للتضخم النقدي على العدالة الاجتماعية. فمثلاً في النظام الضريبي الأمريكي يتم وضع إعفاءات شخصية من الدخل الإجمالي من أجل تحقيق العدالة الاجتماعية ويتم التحكم بها تبعا لمعدلات التضخم النقدي فتتغير بما يتناسب معها ويتم وضع أسعار الضريبة والإعفاءات حسب الوضع الاجتماعي / أعزب – متزوج – متزوج وله أطفال – عدد الأطفال .... إلخ) وتزيد الإعفاءات كلما زاد عدد أفراد الأسرة[312]. وبالتالي يكون هدف النظام الضريبي ليس فقط تحقيق الهدف المالي وإنما ممارسة دور رئيسي وفاعل في تحقيق هدف النمو الاقتصادي والعدالة في توزيع الدخل بين أفراد المجتمع.**

[312] - عباس، فؤاد، حيرة الضرائب بين الاقتصاد والسياسة... بين الكفاءة والعدالة... بين قوى الضغط والرأي العام والمصالح الانتخابية، عن الإنترنت.

- **ضرورة إصلاح الإدارة الضريبية في سورية " فما الفائدة من وجود أفضل تشريع ضريبي إذا أنيط تطبيقه بإدارة ضريبية ضعيفة تفتقر للكفاءة و لا تتوفر لديها معايير النزاهة "[313]**

و ذلك من خلال الإجراءات التالية :

- **إعادة النظر كليا بتنظيم الإدارة الضريبية وأساليب عملها وتقنياتها باتجاه التحديث والعصرنة التي تم الحصول عليها من خلال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة والاستفادة من تجارب الدول في هذا المجال و تبدأ من :**

أ- إعادة هيكلية الإدارة الضريبية على المستوى التنظيمي ، من حيث الأقسام ومسمياتها والأقسام الجديدة وغيرها ، واللجوء إلى التقسيم الوظيفي وإنشاء فرق عمل وفقا لهذا التقسيم لمتابعة أدق التفاصيل .

ب- توفير الموارد البشرية المؤهلة والمدربة بحيث يتم الاستفادة من تجارب الدول الأخرى و خبرتهم مثل لبنان و مصر و ذلك عن طريق إنشاء نظام للتدريب متطور و إتباع أساليب علمية متطورة بحيث يتم تأهيل و تدريب العمالة الموجودة سابقا و إبقاء الأفضل ، إضافة إلى محاولة استقطاب اختصاصيين مدربين في كافة المهام و الأقسام .

ت- إنشاء معهد مالي أو معهد خاص بالضرائب مهمته إجراء الأبحاث و التدريب نظريا و عمليا وفقا للأرقام ووفق خطة للتدريب ممنهجة و معدة وفق أصول علمية ، مع وجود قسم خاص لمتابعة الواقع الضريبي و الاقتصادي بشكل يومي بحيث يتم اتخاذ القرارات في الوقت المناسب و يتم تفعيل دور الضريبة و إدارتها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

ث- إنشاء نظام معلوماتي متطور يتم من خلاله إتباع كافة الأساليب التي تساعد في خدمة المكلفين والربط بين الإدارات والمؤسسات واستخدام أفضل الوسائل التكنولوجية في تطوير الأداء و الإدارة الضريبية .

ج- إنشاء إدارة عامة للتطوير والتغيير مهمتها متابعة أداء الإدارة الضريبية و تطويره وفق نماذج تدرس و تصمم لتناسب كل مرحلة .

ح- تفعيل عمل الاستعلام الضريبي على مستوى القطر و حتى في أصغر المدن مع ضرورة اختيار أفضل العاملين المتمتعين بالنزاهة و الكفاءة ، و التأكيد على ضرورة أن يقوم بإنجاز عمله بشكل حقيقي و مميكن مع تقديم معلومات مفصلة وواضحة تساعد في الوصول إلى أماكن التهرب الضريبي ، مع ضرورة إنشاء شرطة ضريبية على غرار ما هو قائم في العديد من البلدان العربية و الأجنبية .

---

[313] ـ أ د الياس نجمة .

خ- إطلاق نظام الفوترة من خلال إصلاح المنبع و الدراسات السعرية ، حيث أن تطبيق هذه الضريبة، والتي تفرض على الإنفاق وعلى مراحل متسلسلة تحتاج إلى أساسيات مهمة جدا أولها تعميم نظام الفوترة بين كافة الحلقات الاقتصادية. وتعميم نظام الحوسبة والأتمتة لأعمال هذه الفعاليات، ويتطلب هذا الأمر متابعة فعالة من قبل وزارة الاقتصاد لمتابعة تعميم نظام الفوترة وإلزام كافة الفعاليات على الالتزام به تنفيذا للقوانين الناظمة لهذا الموضوع، وتمهيداً أساسياً ومهما لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ويمكن القول انه إذا لم يعمم نظام الفوترة بشكل جيد فلن يكون هناك أي إمكانية لتطبيق هذه الضريبة لأن الفاتورة الضريبية تشكل الركن الأساسي لنظام الضريبة على القيمة المضافة .

د- العمل بشكل جدي وفق برنامج مدروس على نشر الوعي الضريبي و إصلاح العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و الاستفادة من التجربة المصرية في هذا الخصوص.

ذ- تبسيط الإجراءات الضريبية و إيجاد آليات متبعة عالميا للتقييم والرقابة و التحفيز و العقوبات.

ر- إن كل ما تتطلبه إدارة الضريبة على القيمة المضافة من تقنيات وضروريات في حال تم تطبيقه ودمجه مع إدارة ضريبية موحدة يؤدي خطوة بخطوة لإنجاز إدارة ضريبية ذات كفاءة عالية و هذا ما تحتاجه سورية .

- تطوير نظم المعلوماتية حيث تحتاج الإدارة الضريبية السورية إلى الاهتمام بالميكنة وعمليات الأتمتة وعدم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة قبل استكمال كافة التجهيزات المادية والمعنوية (أتمتة، تدريب الكوادر البشرية.............الخ) لان طبيعة الضريبة على القيمة المضافة تتطلب وجود آليات عمل محددة، برمجيات، شبكات ربط مع الجهات المعنية لسرعة الحصول على المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب. والاستفادة من العمل المصرفي الالكتروني وبالرغم من الأشواط المقبولة التي قطعها الجهاز المصرفي السوري في مجال أتمتة عمله، إلاّ أنه لا يزال هناك أشواط أخرى طويلة يجب العمل على إنجازها لتقديم خدمات مصرفية ترقى إلى مستوى ما تقدمه مصارف البلدان المجاورة، على الأقل تلك التي أسست فروعاً باشرت أعمالها في سوريا ففي الإدارات الضريبية الحديثة يتم اللجوء إلى المصارف ليقوم المكلفين عبرها بسداد مختلف التزاماتهم الضريبية، لما في ذلك من سهولة ويسر على المكلف والإدارة الضريبية في نفس الوقت، بالإضافة إلى الحد من التواصل المباشر بينهما. فعلى سبيل المثال، في لبنان: يسدد المكلف جميع الضرائب المستحقة عليه (بما في ذلك الغرامات) عن طريق الفرع المصرفي الذي يتعامل معه ويحصل على إشعار بالدفع من قبل الفرع المصرفي. ثمّ تقوم الفروع المصرفية بتحويل الأموال المتحصلة لديها إلى حساب وزارة المالية في مصرف لبنان المركزي ومن ثمّ إلى الخزينة وعندها يتم الكترونياً تعديل الحساب الضريبي لكل مكلف. لذلك لابد من العمل على اعتماد آلية التعاون بين الإدارة الضريبية والقطاع المصرفي في مجال تسديد كافة أنواع الضرائب وخاصة في قسم كبار المكلفين ولاحقا الضريبة على القيمة المضافة.

- **تطوير الموازنة العامة وسياسات الإنفاق فالاتجاهات الحديثة للضرائب تتجه نحو فرض ضرائب على الاستهلاك والإنفاق وبشكل خاص نحو الضريبة على القيمة المضافة وذلك انطلاقا" من الدور الهام والمتزايد الذي تلعبه هذه الضرائب في تغذية موازنات الدول بالموارد اللازمة لتغطية نفقاتها حيث أثبتت دراسات صندوق النقد الدولي أن هناك أدلة على أن وجود ضريبة القيمة المضافة يرتبط بارتفاع نسبة إيرادات الحكومة العامة إلى إجمالي الناتج المحلي. لذا نجد أنه من الضروري وفي معرض دراسة آلية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أن نأخذ بعين الاعتبار كيف سنتمكن من الاستفادة من إيرادات هذه الضريبة بالشكل الأمثل في تمويل النفقات العامة لتنعكس في المجالات الاجتماعية والاقتصادية وذلك على اعتبار أن ضريبة القيمة المضافة بمفهومها العام ضريبة لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلف ويدفعها الأفراد بغض النظر سواء كانوا من ذوي الدخل المحدود أم من أصحاب الدخول والثروات الكبيرة وبالتالي فان جهود تحقيق العدالة يجب أن توجه نحو وضع برامج إنفاق متطورة وذلك بهدف الوصول إلى الغايات الاجتماعية والاقتصادية لهذا النوع من الضرائب وبالتالي فان هذا يتطلب العمل على اتجاهين:**

الإتجاه الأول : توفير بيانات إحصائية وتقارير دقيقة ومفصلة عن الإنفاق الحقيقي بكل قطاع من القطاعات والتي ستساعد صانعي القرار على اتخاذ القرارات المناسبة باللحظة المناسبة وتصحيح الانحرافات بالوقت المناسب وبالتالي ربط الإنفاق بالنتائج بحيث تكون الموازنة المعدة من قبل الجهة هي أداة رقابة فعالة وليست وسيلة لرصد الاعتمادات بمعزل عن الموارد وذلك على اعتبار أن الواقع الحالي لتصنيف وتبويب النفقات العامة للدولة وإيراداتها يفرز العديد من التداخلات وبالتالي فهو لا يوفر أرقام واضحة فلو أردنا مثلا" معرفة الإنفاق بقطاع التعليم لوجدنا أن هناك مدارس صحية ومدارس صناعية ومدارس تربوية إلا أنها لا تصنف مع بعضها البعض في قطاع التعليم وهي موزعة بأكثر من جهة وذلك لان التبويب المتبع في سورية هو التبويب النوعي ويجوز عند الاقتضاء إتباع التبويب الوظيفي والإداري والإقليمي والاقتصادي وأي تبويب آخر بقرار من وزير المالية. أما الإيرادات فيتبع التبويب النوعي ويجوز تبويبها تبويب أخر بقرار من وزير المالية وذلك كما هو وارد في المرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006. إذا نحن بحاجة إلى إعادة تبويب للنفقات والإيرادات بالشكل الذي ينسجم مع المعايير الدولية بالشكل الذي يوفر لنا صورة دقيقة وواضحة تمكن من اتخاذ القرارات الصحيحة وتوجيه الإنفاق نحو القطاعات وفقا"للحاجة الفعلية لهذا القطاع أو الجهة. ويجري حالياً في وزارة المالية "التدريب على إعداد الموازنة على أساس النتائج[314] (أي ربط الإنفاق بالنتائج).

الإتجاه الثاني : يجري العمل عليه حالياً هو إعداد البيئة المحاسبية الصحيحة والسليمة عن طريق وضع نظام محاسبي يستند إلى المعايير الدولية والذي سيمكننا فيما لو تم اعتماده من توفير تقارير مالية

---

314 -الموازنة على أساس النتائج:هي أداة تخطيط ورقابة للأعمال المراد القيام بها وهي أيضا أداة لمراجعة الفعاليات الموجودة فيها بمعنى آخر هي التحليل الهيكلي والمنطقي للأعمال.تهدف إلى إلقاء الضوء على ماتريد الجهة تحقيقه وكيفية تحقيقه ومراقبة الأعمال وتقييم نجاحها واطلاع المعنيين والمهتمين والأجهزة الحكومية على سير العمل وزيادة الحافز لاستخدام الموارد بشكل كفء وفعال.

صحيحة ودقيقة عن مختلف المؤسسات والهيئات والقطاعات وبالتالي توفير البيانات والإحصاءات الدقيقة التي ستمكن من اتخاذ القرارات الصحيحة، و الاعتماد على القوائم مثل قائمة الدخل و قائمة القيمة المضافة .

- ضرورة تحسين الدخل الفردي للمواطن السوري وذلك لزيادة قدرته الشرائية حتى لا تنقلب هذه الضريبة عبئا على المكلفين وتؤدي إلى مفعول عكسي بإحجام الأفراد عن الإنفاق وما يتبعه من انكماش اقتصادي غير مرغوب به.
- يجب قبل البدء بتطبيق ضريبة القيمة المضافة إجراء إصلاحات جمركية وتعديل قانون الجمارك والتأكيد على تزامن تطبيق الضريبة مع التخفيض التدريجي للرسوم الجمركية.

2- هناك ضرورة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية وذلك بغرض زيادة الإيرادات الضريبية وإجراء الاصلاح الاقتصادي ومواكبة الاقتصاد العالمي والاستفادة من مزاياها الكثيرة لتحقيق عائد كبيير، و بناء على ذلك توصي الباحثة باتخاذ العديد من الإجراءات التي ستؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية في سورية من خلال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وهي :

- تحديد الضرائب التي سوف تستبدلها بهذه الضريبة ، مع إجراء دراسة مقارنة بين إيرادات هذه الضرائب وبين الإيرادات المتوقع الحصول عليها من الضريبة على القيمة المضافة قبل تطبيق هذه الضريبة .
- إن قدرة سورية في الوصول إلى إيرادات ضريبية عالية من خلال الضريبة على القيمة المضافة يستوجب منها التصميم والتنفيذ الجيدان لهذه الضريبة ، والاستفادة من الطرق المتبعة في الدول الأخرى لتخطيط وتصميم هذه الضريبة بما يساعد على تحقيق الهدف المنشود منها وهذا يتطلب من سورية توجيه المكتب المركزي للإحصاء والمنظمات البحثية ذات الصلة إلى إعداد و توفير بيانات تتعلق بمايلي :
- إعداد دراسة كاملة عن كافة السلع والخدمات الموجودة في سورية في كافة القطاعات القابلة وغير القابلة لتطبيق هذه الضريبة و من ثم إعداد جداول المدخلات والمخرجات لكل قطاع وبشكل إجمالي أيضا .
- الحصول على بيانات خاصة بالإنفاق وتقسيمها الى ثلاث فئات رئيسية خاصة وتجارية وحكومية، كتوفير بيانات الإنفاق الخاص وفصله الى ريفي وحضري بالنسبة لكل نوع من الإنفاق السلعي ووفقا لشرائح السكان، و توفير كافة البيانات المتعلقة بالنفقات التجارية والاستثمارات و المدخلات نصف الجاهزة وكافة المعلومات الخاصة بالسلع الرأسمالية والأصول الثابتة والإيجارات والأبنية والفصل بين الأبنية السكنية و غير السكنية وتوفير بيانات كاملة فيما يخص سلع و خدمات كافة القطاعات .
- توفير البيانات الخاصة بالنفقات الحكومية وتقسيمها إلى نفقات منتظمة ونفقات تنموية ومن ثم تقسيمها الى نفقات رئيسية وحالية تبعا للمواد السلعية والمهام الاقتصادية ، إن هذه البيانات والمعلومات إذا تم إعدادها بالشكل الصحيح فإننا نصل إلى بيانات كاملة تخص النفقات الأساسية والمفصلة في سورية و بذلك نتمكن من تطبيق كافة الطرق الرياضية ذات الصلة التي تساعدنا على التنبؤ بحجم الإيراد المحتمل من تطبيق ضريبة القيمة المضافة ومدى فعاليتها نسبة إلى الضرائب التي استبدلت بها . كما يمكن من خلال توفر هذه المعلومات العمل على تحديد الأساس

الضريبي الذي يجب اعتماده و كيفية فرض النسب الضريبية وهل من الأجدى فرض معدل وحيد أو عدة معدلات وصولا إلى تصميم نستطيع من خلاله توفير إيرادات ضريبية ذات مستوى عالي .

3- تحديد كافة المشاكل الاقتصادية و ما يرتبط بها من مشاكل اجتماعية في الدولة ، و العمل على دراسة هذه المشاكل من عدة محاور (الأسباب ، الحيثيات ، الحل أو الحلول البديلة) و ذلك بما يناسب واقعنا الاقتصادي والاجتماعي . وإعداد الدراسات وخطط العمل لإجراء الإصلاحات الاقتصادية و المالية و الضريبية .

4- توجيه المكتب المركزي للإحصاء لتأمين بيانات تتصف بالدقة و تعكس الواقع السوري و ذلك من أجل إجراء الدراسات المتعلقة بالآثار المحتملة لتطبيق هذه الضريبة على الواقع الاقتصادي و ما تخلفة من آثار خطيرة على الواقع الاجتماعي ، و ذلك باستخدام الأساليب و الطرق الرياضية العالمية المتبعة في قياس هذا الأثر بدقة و موضوعية من خلال الإطلاع على الطرق المتبعة في تجارب الدول الأخرى و التي توصلت إلى النتائج التي رأيناها في البحث .

5- ضرورة إعداد دراسات خاصة بالاقتصاد غير الرسمي والعمل على حل هذه المشكلة ولو جزئيا، حيث أن هذا القطاع يشكل تقريبا 40% من الاقتصاد السوري، و ذلك حتى لا تضيع الكثير من الموارد على خزينة الدولة، ومن المعروف ان الضريبة على القيمة المضافة تطال فقط الاقتصاد الرسمي.

6- ضرورة إجراء الإصلاحات الجمركية والتأكد من بدء تخفيض الرسوم الجمركية بشكل متزامن مع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة منعا لحدوث ازدواجية في فرض الضرائب تزيد العبء الضريبي على المواطن وتفرغ الضريبة على القيمة المضافة من مزاياها.

7- ضرورة الاهتمام بالتصميم الجيد لضريبة القيمة المضافة بما يلائم الواقع الاقتصادي والاجتماعي في سورية والاستفادة من تجارب الدول الأخرى التي طبقت هذه الضريبة سواء كانت متقدمة أو نامية وخصوصا التجربة المصرية، وذلك من خلال مايلي:

17- إعداد مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة ليكون بديلا عن كافة الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالاستهلاك. والعمل على إخضاع الصادرات للمعدل الصفري وضرورة وضع سياسة إعفاءات لهذه الضريبة تحقق العدالة الاجتماعية من خلال إعفاء المواد الغذائية الأساسية والخدمات الصحية والنقل المشترك وغيرها ومراعاة عدم التوسع بها لعدم تآكل وعاء الضريبة، كما هو في بلدان العالم الأخرى مع ضرورة العمل بشكل دائم على إعادة دراسة هذه الإعفاءات وتخفيضها بغرض إصلاح هذه الضريبة.

18- إعداد دراسة خاصة ومفصلة لكيفية تعامل ضريبة القيمة المضافة مع القطاع الزراعي في سورية باعتباره يشكل قطاع رئيسي في سورية.

19- اعتماد التدرج في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة مع عدم التفرقة في التكليف عند إدخال الضريبة بين المنتج والموزع، واستخدام حد تسجيل مرتفع نسبيا واعتماد معدل وحيد في البداية لتلافي تعقيدات المعدلات المتعددة، والاستفادة من تجارب البلدان العربية وخصوصا التجربة المصرية والتي اتبعت التدرج في تطبيق هذه الضريبة، وذلك لتلافي مشكلات تطبيق هذه الضريبة ومعالجتها وتحديد البدائل المناسبة واستخدام التدخل الحكومي لمنع أي زيادة محتملة في الأسعار نتيجة فرض الضريبة .

20- القيام بحملة عبر وسائل الإعلام وإعداد ورش عمل ودورات ونشر كتيبات توضح لعموم المواطنين ماهية الضريبة على القيمة المضافة ومزاياها وأهمية تعاون المكلف مع الدوائر المالية وضرورة فهمه للقوانين، ونشر ثقافة الالتزام الضريبي بدلا من التهرب، وتعريف المواطن بنظام التقدير الذاتي والالتزام الطوعي الذي تقوم عليه ضريبة القيمة المضافة، وتدريبه عليه فترة من الزمن . ونشر الثقة بين المكلف والدائرة المالية.

21- إعداد دراسات خاصة بمعدلات الضريبة على القيمة المضافة بعد تطويرها، لاستخدامها كأداة لتشجيع وجذب الاستثمار والاستفادة من التجربة الصينية في هذا المجال .

8- إجراء دراسات خاصة تتعلق بتنازلية و تصاعدية هذه الضريبة و ما يعكسه على الطبقات الفقيرة في المجتمع ووضع عدد من النظم التعويضية التي تتناسب مع واقع سورية .

9- إجراء اختبارات تخص المجتمع وتهيئه وفقا لخصوصية الشارع السوري بقبول الضرائب بشكل عام و بقبوله بضريبة القيمة المضافة من خلال تعريفه بهذه الضريبة و خصائصها و ميزاتها و منافعها .

10- حل مشكلة الأجور والأسعار في سورية وإعداد كافة الدراسات التي تعكس تأثير هذه الضريبة على الواقع الاقتصادي والاجتماعي ودراسة تأثيرها على الأسعار باعتماد الطرق العلمية والرياضية والاستفادة من الطرق المتبعة في البلدان الأخرى للوصول إلى تحديد الأثر الصحيح و العمل على إيجاد الحل المناسب له ، خصوصا أن سورية تعاني من التضخم و ارتفاع الأسعار بحيث يمكن أن تحصل سورية عند تطبيق هذه الضريبة على نتيجة مقاربة لنتائج الدول الأخرى التي طبقتها من حيث تأثيرها على مستويات التضخم و الأسعار ذات الصلة .

11- مراجعة كافة العقبات التي تقف في وجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة و العمل على إيجاد سبل إزالة ما يمكن إزالته من هذه العقبات ، بهدف تطبيق هذه الضريبة باعتبارها تعبر عن الفن الضريبي الحديث و آثارها الإيجابية تفوق بكثير آثارها السلبية مما يجعلها ضريبة جاذبة للكثير من الدول ، و من بينها سورية .

12- عدم تطبيق هذه الضريبة إلا بعد التأكد من تنفيذ الخطوات السابقة الذكر ، مما يعني نجاح تطبيق هذه الضريبة و قدرتها على تحقيق أهدافها بالحصيلة الوافرة و الاصلاح الضريبي و تلافي ما قد ينجم عنها من آثار اجتماعية و اقتصادية سلبية تحولها إلى عبء على المواطن السوري .

المراجع المستخدمة في البحث:

أولاً- المراجع باللغة العربية:

1- أوغريه، جورج، الضريبة على القيمة المضافة – ملحق القانون اللبناني والمراسيم التطبيقية للضريبة، ترجمة سعادة كامل مجيد، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان ، 2002.

2- د . قطيش، عبد الرؤوف، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً، دار الخلود، بيروت، لبنان، 2002 .

3- القاعي، فادي موييز، الضريبة على القيمة المضافة، ملحق القانون رقم 379 وفقاً للمراسيم التطبيقية، دار النهار، بيروت، لبنان، ترجمة كامل مجيد سعادة ،2002.

4- صالح، أمين، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول والجزء الثاني، مكتبة صادر ناشرون، بيروت، لبنان ، 2003.

5- درويش، محمد كامل، ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي، دار بيروت، بيروت، لبنان ، 2003.

6- المرسي، السيد حجازي ، ضرائب الدخل والثروة والإنفاق في لبنان مع عرض وتحليل ضريبة القيمة المضافة ، الدار الجامعية، بيروت، لبنان،2004 .

7- د شرف، سمير، الاقتصاد المالي والنقدي، منشورات جامعة تشرين، 2008.

8- د عطوي، فوزي، المالية العامة : النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت ، لبنان، 2003 .

10 – د جمل، برهان الدين، المالية العامة – دراسة مقارنة ، دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر، دمشق، سوريا، 1992.

11 – د بشور، عصام، المالية العامة والتشريع الضريبي، مطابع مؤسسة الوحدة، منشورات جامعة دمشق. سوريا، 1982.

12 – د عثمان، سيد عبد العزيز، النظم الضريبية – مدخل تحليل مقارن، الدار الجامعي، جامعة الإسكندرية، مصر، 2000.

13 – د البطريق، يونس أحمد – د حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان،1983 .

14 – د النقاش، غازي عبد الرزاق، المالية العامة – تحليل أسس الاقتصاديات المالي، دار الأوائل للنشر، عمان، الأردن، 2003.

15 – د بشور، عصام – د نور الله نور الله – د البطريق يونس ، التشريع الضريبي، المطبعة التعاونية، دمشق ، سوريا، 1982 .

16 – د عواضة، حسن ، المالية العامة – دراسة مقارنة – الموازنة – النفقات – و الواردات العمومية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1983 .

17 – د السيوفي، قحطان، اقتصاديات المالية العامة، دار طلاس للنشر، دمشق، سوريا ، 1989.

18 – د دراز، حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب ، مصر، 1997.
19 – د ناشد، سوزي عدلي، المالية العامة – نفقات عامة – إيرادات عامة – الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2006.
20 – د أبو شقرا، أسامة كامل ، أصول تطبيق ضريبة القيمة المضافة ، برعاية بنك المدينة، بيروت ، لبنان، 2002 .
21 – أمين، محمد أحمد – حماد ، طارق عبد العال ، ضريبة المبيعات بمراحلها الثلاث ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، 2003 .
22 – عبد الخالق، أسامة علي ، الضريبة العامة على المبيعات في ضوء أحدث التعديلات، دراسات في الفكر المحاسبي الضريبي ، القاهرة ، 2004–2005.
23 – د القاضي، حسين، الإصلاح الاقتصادي في سوريا إلى أين ، دمشق ، دار الرضا للنشر ، دمشق ، سوريا ، 2002.
24 – كنعان، علي، المالية العامة والإصلاح المالي في سوريا، دار الرضا للنشر، دمشق، سوريا، 2003.
25 – النجار، إبراهيم عبد العزيز، موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003–2004 .
26 – إبريل ليام، كيين مايكل، بوديين جين بول، سومرز فيكتوريا، الضريبة على القيمة المضافة العصرية ، صندوق النقد الدولي، 2001 .
27 – سيدون أدموند ، اقتصاديات المالية العامة، ترجمة أل زكي عبد القادر، العلي عادل فليح ، 1985.
28 – روكار، ميشيل، التضخم في الصميم، ترجمة أنطون حمصي، منشورات وزارة الثقافة ، دمشق، 1980 .
29 – أفيودج – م البيريني، ما هو التضخم، ترجمة صافي فلوح منشورات وزارة الثقافة، دمشق، 1980 .
30 – سعيفان، سمير، قضايا الاصلاح المالي والاقتصادي في سورية، دار الرضا للنشر، دمشق، 2003.
31 – زيدان، رامي، حساسية النظام الضريبي في سوريا – حساسية الإيرادات العامة العادية تجاه تغيرات الدخل القومي في سوريا، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، 2006.
32 – الحمش، منير ، دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة، دمشق ، 1985.
33 – ناصر، سمير محمود، جماعات الضغط الاقتصادية الدولية وآثارها السلبية على التطور الاقتصادي، دار الفرقد للطباعة والنشر، دمشق، 2005.
34 – عبود، ابراهيم نعوم، مشاكل وأزمات اقتصادية تقلق العالم، دمشق ، 2005.
35 – الحمش، منير، الاصلاح الاقتصادي بين أوهام الليبرالية الاقتصادية الجديدة وحق الشعوب في الحياة، دار الرضا للنشر، دمشق، 2003 .
36 – الشرع، منذر، التحولات الاقتصادية العربية والألفية الثالثة، 2004 .
37 – زكي، رمزي، انفجار العجز، دار المدى للثقافة والنشر، دمشق، 2000.

38 – الوادي، محمود حسين – عزام، زكريا أحمد ، مبادئ المالية العامة، المسيرة للنشر والتوزيع، عمان / الأردن، 2007 .

39 – العكام، محمد خير، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، هيئة الموسوعة العربية، دمشق ، 2005.

40 – نعوش صباح، الضرائب في الدول العربية – المركز الثقافي العربي، بيروت .

41 – فتحي حسن سلامة، النظم الجمركية، جامعة الإسكندرية، 1994 .

42 – جان شارل أسلان، التاريخ الاقتصادي للقرن العشرين، الجزء الثاني ترجمة الدكتور أنطون حمصي، منشورات وزارة الثقافة، دمشق، 1998 .

43 – ناشد، سوزي عدلي، المالية العامة – النفقات العامة – الإيرادات العامة – الميزانية العامة، دار الحلبي الحقوقية، القاهرة، 2006 .

44 – د المحجوب، رفعت، المالية العامة، الكتاب الثاني (الإيرادات العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971 .

45 – د المرسي، السيد حجازي، منظمة التجارة العالمية، الدار الجامعية، بيروت، 2001.

46 – د الصطوف، محمد حسين، الحسابات الاقتصادية القومية، جامعة تشرين، 1990

47 – العمر، حسين :مبادئ المالية العامة، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت، 2002

49– شامية، احمد زهير، الخطيب، خالد :المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.

50–القيسي، أعاد أحمد، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 1998.

51–د البطريق، يونس أحمد ، د دراز حامد عبد المجيد ، 1983 ، النظم الضريبية، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر.

52–د دراز حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997.

53– نجار، أحمد منير، الحسابات الاقتصادية القومية ، منشورات جامعة حلب ، كلية الاقتصاد ، حلب ، سورية ، 1993.

54–د مرسي، سيد حجازي: النظم الضريبية -بين النظرية و لتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2001 .

55 – بكري، كامل :مبادئ الاقتصاد، الدار الجامعية، بيروت1987 .

56 – محمد عبد الفتاح الصيرفي :دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2002 .

57 – هيكل عبد العزيز فهمي :موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية، دار النهضة العربية، ط2، بيروت، 1985.

58 – بلاكورد جيمس، الموجز في النظرية الاقتصادية – ترجمة اشرف محمود – دار زهران للنشر – عمان – 2006 ص 213 .
59 – زيدان رامي – حساسية النظام الضريبي في سوريا – منشورات وزارة الثقافة – دمشق – 2006 .
60 – محمد نور – حسن بشير – الضريبة على القيمة المضافة وآثار تطبيقها في السودان، شركة الظلال للخدمات والاستشارات – الخرطوم ،2006.
61 – د المهايني، محمد خالد – د الجشي، خالد الخطيب – المالية العامة و التشريع الضريبي – جامعة دمشق – 2000 ..
62 – د السيد ، خالد عبد العليم ، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية ، ايتراك للنشر و التوزيع ،القاهرة ، مصر ، 2007 .

المجلات والدوريات :

1- مجلة التنمية والسياسة الاقتصادية ، المجلد السابع ، العدد الثاني ، 2005 .
2- مجلة التنمية و السياسة الاقتصادية ، المجلد الرابع ، العدد الثاني ، 2002 .
3- مجلة التنمية و السياسة الاقتصادية ، المجلد الخامس ، العدد الأول ، 2002 .
4- نشرة اتجاهات الاقتصاد السوري ، العدد الأول ، الإصدار الأول ، 2007 .
5- جريدة الاقتصادية ، العدد 443 ، 2010.
6- جريدة الاقتصادية ، العدد 95 ، 2003 .
7- جريدة الاقتصادية ، العدد 44 ، 2002 .
8- جريدة الاقتصادية ، العدد 119 ، 2003 .
9- جريدة الاقتصادية ، العدد 365 ، 2008 .
10- جريدة الاقتصادية ، العدد 25 ، 2001 .
11- جريدة الاقتصادية ، العدد 284 ، 2007 .
12- جريدة الاقتصادية ، العدد 362 ، 2008 .
13- جريدة الاقتصادية : العدد 94، 2003 .
14- جريدة الاقتصادية ، العدد 136 ، 2004 .
15- جريدة الاقتصادية ، العدد 77 ، 2002 .
16- جريدة الاقتصادية ، العدد 432 ، 2009 .
17- مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد السادس
18- جريدة الاقتصادية العدد 390
19- مجلة العلوم الإنسانية في الجزائر ، السنة السادسة ، العدد 38 ، 2008 . WWW.ULUM.NL
20- مجلة أبيض و أسود ، العدد 427، 2012 .
21- مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 26 ، العدد الثاني ، 2010 .
22- مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 16 ، العدد الثاني ، 2000 .

23- مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 19 ، العدد الثاني ، 2003 .
24- د جميل . قدري – واقع النمو الاقتصادي و توزيع الدخل الوطني – جريدة قاسيون – 2011/10/6
25- مجلد البحوث المالية ، وزارة المالية في مصر ، الإدارة المركزية للبحوث المالية و التنمية الإدارية ، الإدارة العامة للبحوث المالية ، المجلد الثاني ، 2008 .

الأبحاث والدراسات :

1- د . نجمة، الياس، محاضرة بعنوان السياسة المالية في سوريا، ندوة الثلاثاء الاقتصادية تاريخ 2003/9/23 .
2- د نجمة. الياس، دراسة تحليلية للموازنة العامة للدولة للعام 2011 – دمشق 2010/10/24.
3- د نجمة . الياس ، الأمن الاقتصادي السوري : رؤية إستراتيجية ، دمشق 2010/10/24
4- د نجمة الياس ، مجلة النور ، العدد 311 ، 2007/9/26 .
5- د نجمة . الياس – الإصلاح المالي – صحيفة تشرين – 8 آب 2007 .
6- د نجمة الياس : الدعم تحديات الواقع و مسؤولية القرار .
7- د نجمة، الياس ، المواطن و ثلاثية الضرائب ، جريدة الاقتصادية ، شباط ،2008 .
8- قسم الدراسات الاقتصادية ، المركز الاستشاري للدراسات و التوثيق ، دراسة مقارنة حول الاتجاهات الضريبية (لبنان – سوريا– الأردن – الكيان الصهيوني – أمريكا) بيروت 1994 .
9- د جميل ، قدري ، التضخم في سورية ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ، جمعية العلوم الاقتصادية ، دمشق .
10- د القاضي ، حسين ، السياسة الضريبية في سورية ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ، جمعية العلوم الاقتصادية ، 2011/3/1 .
11- أ نصر ، ربيع ، الفقر في سورية مفاهيم بديلة ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ، جمعية العلوم الاقتصادية ، 2011/5/3 .
12- د ديب ، سنان علي ، الانعكاسات الاجتماعية للسياسات الاقتصادية ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ، جمعية العلوم الاقتصادية ، 2011/5/1 .
13- د سعيفان ، سمير ، تحديات الاقتصاد السوري و مخاطر تجاهلها ، ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ، جمعية العلوم الاقتصادية ، 2009/6/2 .
14- مركز فقيه للأبحاث و التطوير ، الطرق المختلفة في حساب متوسط الدخل الفردي السنوي في دولة من الدول ، مصر ، 1997 .
15- تعبئة الإيرادات في البلدان النامية ، صندوق النقد الدولي ، 2011 .
16- د مرزوق ، نبيل ، معوقات التنمية في سورية ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ، جمعية العلوم الاقتصادية ، 2011/2/1 .
17- د الضابط ، مدين ، السياسات المالية من منظور صندوق النقد الدولي و البنك الدولي و المصلحة الوطنية ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ، جمعية العلوم الاقتصادية ، 2011/2/8 .

18- د فضلية ، عابد ، تحديات الجانب الاجتماعي لاقتصاد السوق بين الطموح و الواقع ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ، جمعية العلوم الاقتصادية ، 2011/4/1 .
19- د تميم ، ختام ، تجربة الجمهورية العربية السورية في مكافحة الفقر ، المعهد العالي للدراسات و البحوث السكانية ، سورية .
20- أ نصر ، ربيع ، النمو الاقتصادي المحابي للفقراء ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي ، جمعية العلوم الاقتصادية ، 2009/5/26 .
21- عبد الجواد ، فاطمة و علي ، ناجحة عباس ، الآثار الاقتصادية للضرائب في العراق للمدة 1971-2005 من وجهة نظر إحصائية ، هيئة الضرائب في العراق .
22- د عبود ، سالم محمد ، عايش ، عروبة معين ، العلاقة بين الوعي الضريبي و التهرب الضريبي و تأثيرها على التنمية ، هيئة الضرائب في العراق .
23- تحليل الاقتصاد الكلي السوري ، هيئة تخطيط الدولة ، 2005 .
24- الخرسان محمد حلو داوود ، دراسة إمكانية فرض ضريبة القيمة المضافة في العراق ، بحث منشور تاريخ 2009/12/29 ، الكلية التقنية الإدارية ، بغداد ، العراق .
25- دراسة غير منشورة حول إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الجمهورية العربية السورية ، إعداد فريق تطوير و تحديث الإدارة الضريبية بإشراف معاون وزير المالية لشؤون الضرائب و الرسوم ، 2007/8/7 .
26- نصر ، ربيع – رؤية للنمو الاقتصادي و المستدام في سورية – جمعية العلوم الاقتصادية – دمشق .
27- سعيفان ، سمير – الآثار الاجتماعية للسياسة الاقتصادية – ندوة الثلاثاء الاقتصادية – جمعية العلوم الاقتصادية – دمشق ، 2009 .
28- عباس، فؤاد ، حيرة الضرائب بين الاقتصاد والسياسة... بين الكفاءة والعدالة... بين قوى الضغط والرأي العام والمصالح الانتخابية ، عن الإنترنت .
29- د خضور رسلان، المؤسسات الرائدة ودورها في الإصلاح الاقتصادي ، ندوة الثلاثاء الاقتصادي 2009/5/12 .
30- د جميل قدري، التعددية الاقتصادية في ظل التطورات الحديثة، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، جمعية العلوم الاقتصادية ، دمشق، 2009 .
31- د جليلاتي، محمد، النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه، الثلاثاء الاقتصادي، الجزء الأول .جمعية العلوم الاقتصادية ، 2000 .

التقارير الرسمية:

1- تقرير الاستثمار السوري الرابع لعام 2009 .
2- تقرير الاستثمار السوري الخامس عام 2010.

3- التقرير الوطني الأول لتنافسية الاقتصاد السوري لعام 2007 .
4- التقرير الاقتصادي العربي الموحد 2010 .
5- التقرير الوطني الثاني لأهداف التنمية في الجمهورية العربية السورية ، 2005 .
6- تقرير خبراء صندوق النقد الدولي حول مشاورات المادة الرابعة لعام 2009 في الجمهورية العربية السورية ، 2010/2/12 .
7- خطة العمل لدى وزارة المالية فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة ، دمشق ، 2006 .

رسائل الماجستير والدكتوراه :

1- د القباني غسان فوزي، 1983، نظام الضريبة على القيمة المضافة و إمكانية الأخذ بها في سوريا، رسالة دكتوراه ، جامعة الزقازيق ، مصر
2- – البكري، محمود، الضريبة على القيمة المضافة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2006 .
3- كناني هاني – الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة ،إشراف الدكتور المهايني محمد خالد ، جامعة دمشق، 1999 .
4- ثابت ناديا خالد نعمان – الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل عنها في سورية، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد، قسم الاقتصاد، إشراف الدكتور محمد الحريري – د ثناء أبا زيد، 2006، جامعة تشرين .
5- الحوراني منار عمر، الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيقها في سوريا، أطروحة أعدت لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة، إشراف الدكتور المهايني محمد خالد المهايني ، 1998 ، جامعة دمشق .
6- ريم جودت يعقوب آغا – دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام في سورية – رسالة ماجستير – إشراف الدكتور الياس نجمة – جامعة دمشق 1992 .
7- رجال عبد الحليم – الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري – رسالة ماجستير في الاقتصاد إشراف الدكتور الياس نجمة جامعة دمشق – كلية الاقتصاد 2009 .
8- الغندور، غسان، الإيرادات الضريبية في سورية و مساهمتها في إيرادات الموازنة العامة للدولة رسالة ماجستير في الاقتصاد إشراف الدكتور علي كنعان، جامعة دمشق، 2009.
9- قرعان، محمد فادي، النظام الضريبي في سورية وآثاره الاقتصادية، رسالة ماجستير ، جامعة حلب.
10- الكردي ، ميس موسى ، أثر ضريبة القيمة المضافة في نشاط التداول والاستثمار في سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجستير إشراف الدكتور محمد شراقة ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2007 .

11- سيد احمد ، هناء يحيى ، دراسة تحليلية لحركة التجارة الخارجية في سورية في ضوء المتغيرات الاقتصادية و السكانية خلال الفترة 1980-2005 ، اشراف د محمد عكروش – د عبد الهادي الرفاعي ،رسالة دكتوراه ، جامعة تشرين ، اللاذقية ، سورية ، 2007 .

12- درويش البسطامي ، مؤيد عبد الرؤوف، ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن / دراسة مقارنة /، إشراف ا د طارق الحاج، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس ، فلسطين ، 2006 .

13- ملحم، سامر نعيم عبد الرحيم، أثر ضريبة الدخل على القرار الاستثماري لدى لقطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة مابين 1994-2005 ،رسالة ماجستير، إشراف ا د طارق الحاج، جامعة النجاح الوطنية، نابلس ، فلسطين ، 2006 .

14- حجار، مبروكة، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة ، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة ، الجزائر، 2006 .

15- محمود موسى، عمر عبد العزيز، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، أشراف د حسن فلاح الحاج موسى، د غسان خالد، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين ، 2006

16- البكري، محمود ، الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر ، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2006 .

17- مسيمي، دلال عيسى موسى، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، رسالة ماجستير، إشراف أ د طارق الحاج، د يوسف غنيم، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006 . ص 40 .

18- ركاج يحيى محمد، أثر العدالة الضريبية على السكان والتنمية في سورية خلال الفترة 1990-2002، رسالة ماجستير، إشراف الدكتور محمد الحسين الصطوف - جامعة تشرين – اللاذقية ، سورية ،2005 .

19- صندوق، عفيف عبد الكريم – دور السياسة المالية العامة في تحقيق التوازن الاقتصادي مع إشارة خاصة إلى واقع الجمهورية العربية السورية – رسالة ماجستير – إشراف : د موسى الضرير – جامعة دمشق – 2000 .

المؤتمرات:

1- مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة في دمشق

2- مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة ، أبو ظبي ، 2006 .

3- المؤتمر الضريبي الرابع ، أثر الضرائب على الاستثمار في مصر و الدول العربية 25-26 سبتمبر 2004

القوانين والأنظمة:

1- قانون الضريبة على الدخل رقم 24 لعام 2003 .

2- القانون رقم 25 لعام 2003

3- المرسوم التشريعي رقم 18 تاريخ 2004/2/14

4- القانون رقم 22 تاريخ 2003/11/9

5- القانون رقم 47 لعام 2003

6- القانون رقم 42 تاريخ 2003/12/30

7- القانون رقم 14 تاريخ 2004/5/27

8- المرسوم التشريعي رقم 61 تاريخ 2004/9/16

9- المرسوم التشريعي رقم 60 لعام 2004

10- المرسوم رقم 52 لعام 2004

11- المرسوم 56 لعام 2004

12- القانون رقم 60 تاريخ 2004/12/30

13- المرسوم التشريعي رقم 55 تاريخ 2004/9/2

14- المرسوم التشريعي رقم 41 تاريخ 2005/12/26

15- القانون 21 لعام 2005

16- المرسوم التشريعي رقم 44 لعام 2005

17- المرسوم التشريعي رقم 80 لعام 2005

18- المرسوم التشريعي رقم 67 لعام 2005

19- المرسوم التشريعي رقم 49 لعام 2006

20- المرسوم التشريعي رقم 51 تاريخ 2006/10/1

21- المرسوم التشريعي رقم 52 لعام 2006

22- المرسوم التشريعي رقم /53/ لعام 2006

23- المرسوم التشريعي رقم 56 لعام 2006

24- المرسوم التشريعي رقم 9 لعام 2006

25- القانون رقم 14 لعام 2006

26- المرسوم 38 لعام 2006

27- المرسوم التشريعي رقم 49 لعام 2006

28- المرسوم التشريعي رقم 61 تاريخ 2007/10/1

29- المرسوم التشريعي رقم /23/ تاريخ 2007/3/31

30- المرسوم رقم 1 لعام 2007

31- المرسوم 62 لعام 2007

32- المرسوم التشريعي رقم /54/ تاريخ 2008/9/11

33- المرسوم التشريعي رقم 31 لعام 2008

34- المرسوم التشريعي رقم /54/ تاريخ 2009/9/10

35- المرسوم التشريعي رقم /33/ تاريخ 2009/5/14

36- المرسوم التشريعي رقم 31 تاريخ 2009/5/4

37- القرار رقم 44/م و لعام 2009

38- القرار رقم 45/م و لعام 2009

39- المرسوم التشريعي رقم 40 لعام 2010

40- المرسوم رقم 43 لعام 2010

41- المرسوم التشريعي رقم 42 لعام 2011

مواقع الانترنت:

1- www.cipe-arabia.org
2- www.oecd.com.
3- www.cipe-arabia.org.
4- www.syrianfinance.org
5- WWW.SYRIAINVEST.GOV.SY
6- www.Arab_api.org
7- www.undp.org.lb
8- www.eeo.cn/ens/finance-investment
9- www.iiea.com/events

10- www.iioa.org

11- www.cid.harvard.edu/hiid/occ

12- www.E-commerce.com

13- WWW.CPCYRRY.ORG

14-

المراجع باللغة الأجنبية :

1- **Hancock ,-Dora : Taxation – policy and practice ; London ; 1995 ,pages 277-302 .**
2- **Dassesse-marc : - Human Rithts and value Added Tax FINES: Are the Belgian Rules Contrary to Community Law? Bulletin- For-International- Fiscal- Documentation ; December 1999 , bages 566-69 .**
3- **Reiss ,- Wolfram : - Value Added Taxation in Germany , bulletin-for-International – Fiscal – Documentation ; Aug-Sept . 2000 , pages405-413.**
4- **kaldor ,n. ,Is Personal Expenditure Tax Particable In Public Finance , London 1965 , p 191 .**
5- **Mintz ,- Jack-M:- The Thorny Problem of Implementing New consumption Taxes, National-Tax-Jornal;49(3),September1996, Pages461-74 .**
6- **Alan, Schenk, Oviler Oldman, Value Added Tax : A comparative Approach in Theory and Practice , Brill Academic Pub ,USA. 2001,p 415 .**
7- **Muñoz, Sonia, and Stanley Sang-Wook Cho, 2004, "Social Impact of a Tax Reform: The Case of Ethiopia," in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, ed. by Sanjeev Gupta, Benedict Clements, and Gabriella Inchauste, pp. 353–84 (Washington: International Monetary Fund).**
8- **Zolt, Eric M., and Richard M. Bird, 2005, "Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries," *UCLA Law Review*, Vol. 52,**
9- **pp. 1627–95.**
10- **Newhouse, D. and D. Zakharova (2007), "Distributional Implications of the VAT Reform in the Philippines", *IMF Working Paper* No. 07/153.**
11- **Nisreen Salti , Jad Chaaban THE POVERTY AND EQUITY IMPLICATIONS OF A RISE IN THE VALUE ADDED TAX: A MICROECONOMIC SIMULATION FOR LEBANON, American University of Beirut ,UNDP ,MAY 2009 .**

12- **Tait, Alan (1988): "Value Added Tax: International Practice and Problems", IMF.**

13- **- Tait, Alan (1990): "Revenue, Inflation and the Foreign Trade Balance" in Gillis, Malcom, C.S. Shoup, G.P. Socat (ed.): "Value Added Taxation in Developing Countries", World Bank Symposium, Washington, pp. 17-32**

14- **Martina Dalić , PRICE EFFECTS OF VAT INTRODUCTION IN CROATIA , Occasional Paper No. 4 , December 1997, Institute of Public Finance.**

15- **Zahra Afshari Professor of Economics, Estimating the Inflationary Effect of Implementing Value Added Tax in Iran (An Input –Output Approach).2000**

16- **Tait, Alan. 1990. "VAT Revenue, Inflation and Foreign Trade Balances," In *Value Added Taxation in Developing Countries*, ed. Malcolm Gillis. International Bank for Reconstruction, pp. 17-31.**

17- **Aaron, Henry, 1981. editor, *The Value-Added Tax: Lessons from Europe* Brookings Institution (September).**

18- **OECD 2002. Purchasing Power Parity. Organization of Economic Cooperation and Development .**

19- **World Bank Group – Data and Statistics, Methodology: World Bank Atlas Method; 2002**

20- **Stiglitz, Joseph and M Shahe Emran (2004). Price neutral tax reform with an informal**

21- **economy, *Public Economics* 0407010, Economics Working Paper Archive at WUSTL .**

22- **Emran, Shahe, and Joseph Stiglitz, 2005, "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 599–623.**

23- **Zahra Afshari − Estimating the Inflationary Effect of Implementing Value Added Tax in Iran (An Input –Output Approach)- Professor of Economics Alzahra University,Iran .**

24- **Value added Tax Advantages, disadvantages and economic effects**

25- **Jr-tsung Huang , Shih-tsung Li - China's VAT on Foreign Enterprises and Its Impact on Attracting Investments by Local Governments . Prospect Journal No.2 , April 2000 .**

26- **Mihir A. Desai, Harvard University and NBER - James R. Hines Jr.University of Michigan and NBER , Value-Added Taxes and International Trade: The Evidence ,November 2002 – p 10.**

27- **Drs. Robert Carroll, Robert Cline, and Tom Neubig Ernst &Young LLP And Drs. John Diamond and George Zodrow Tax Policy Advisers LLC and Baker Institute for Public Policy and Economics Department, Rice University - / The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax Prepared for the National Retail Federation / -Ernst & Young - October 2010.**

28- Valentino Piana −economics web institute –gross domestic product . www.economics web institute , 2001 p 1 .

29- Glenn P .Jenkins Chun –Yan Kuo – A VAT REVENUE SIMULATION MODEL FOR TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIE- 2010 – WWW . cid.harvardedu/hiid/occ.pdf .

30- Keen, M. (2007), "VAT Attacks!", *IMF Working Paper* No. 07/142

31- European COMMISSION Taxation CUSTOMS Union , VAT Rates Applied in The Member states of European union , Situation at 1 January 2010 , p 9 www.oecd.com

32- kaldor ,n. ,Is Personal Expenditure Tax Particable In Public Finance , London 1965 , p 191

33- David K. Stout - An-loh Lin - Stephen P. Dresch, ISubstituting a Value-Added Tax for the Corporate Income Tax ,First-Round Analysis , Published for the National Bureau of Economic Research, Inc.1977

الملاحق

الملحق رقم 1

بعض الإعفاءات غير المعيارية الأساسية في مجموعة مختارة من الدول

الدولة	الإعفاء
ألبانيا	خدمات الإسكان والبريد ومستوردات الدبلوماسيين والكيروسين المستخدم في التدفئة
بلغاريا	الخدمات القانونية
بوركينافسكو	المنتجات الزراعية والمصايد السمكية و الغاز والنفط
الكاميرون	الزراعة و السلع الأساسية مثل الحليب والقمح و الأسمدة ، مستوردات الدبلوماسيين والمنظمات غير الربحية، والصحف والدوريات .
الصين	المنتجات الزراعية المنتجة ذاتيا، المواد المستوردة المستخدمة في الأبحاث العلمية والتجارب والتعليم، وأجهزة المعوقين المستوردة مباشرة من أجل منظماتهم
كرواتيا	الخدمات الاجتماعية والثقافية والجماعات الدينية
غانا	الزراعة بما فيها المدخلات ومعدات الصيد و الماء و الكتب و الصحف و البريد و السلع المستوردة للدبلوماسيين والآليات و مواد البناء
موريتانيا	الخدمات الحرفية و البريد و الصحف
مورشيس	الرز و البصل و البطاطا و الكتب
مودوفا	المنتجات الزراعية
منغوليا	نقل الركاب ، و الخدمات الثقافية، المنظمات الدينية خدمات كاتب العدل ، السلع المستوردة للدبلوماسيين ، المنح الأجنبية .
الباكستان	المنتجات الزراعية، السكر والغز والنفط والكهرباء والأسمدة والمبيدات الحشرية مخازن الدفاع، السفن والطائرات وقطع التبديل بضائع الدبلوماسيين ، الصحف والكتب والمجلات الاسمنت أجهزة الكومبيوتر وبرامجها السلع الرأسمالية
الفلبين	الزراعة متضمنة المدخلات والفحم والغاز والنفط والكتب والصحف واستيراد السفن الضخمة .
روسيا	توجد بعض الفروق بين السلع المحلية والمستوردة ومنها مثلا المعدات التكنولوجية وقطع غيارها.
سيريلانكا	الزراعة متضمنة المدخلات والاسمنت والماء والسكر والبريد ونقل الركاب ومستوردات الأشخاص ممن لديهم اتفاق مع مجلس الاستثمار والأماكن الفندقية المخصصة للسياح و اللؤلؤ و الأحجار الكريمة.
توغو	الغذاء غير المصنع و العقارات و النفط و الدبلوماسيين و المنظمات غير الحكومية
أوغندة	نقل الركاب و النفط و اليانصيب
فيتنام	المواد الغذائية غير المصنعة، السلع الرأسمالية المستوردة البنود الخاضعة لضريبة انتقائية الرياضة والثقافة، الصحف والمجلات، النقل العام، مشتريات حكومية معينة.

المصدر: الضريبة على القيمة المضافة العصرية – صندوق النقد الدولي ص 88

الأنشطة المعفاة من ضريبة القيمة المضافة في لبنان هي[315] :

1- العمليات التي تتناول أراضي غير مبنية ، كالبيع و الإيجار و قروض الاستعمال و الإعارة و انشاء أي حق عيني حسب قوانينهم أو التفرغ عن هذا الحق أو التنازل عندما يقع على أرض غير مبنية مخصصة للاستعمال الزراعي .
2- الخدمات الطبية و نفقات الاستشفاء .
3- التعليم
4- الضمان و إعادة الضمان والتقديمات الصحية التي تؤديها صناديق التعاضد و أرباب العمل و الخدمات المتعلقة بها .
5- الخدمات المصرفية و المالية
6- أنشطة الهيئات و الجمعيات التي لا تتوخى الربح باستثناء الأنشطة التي تقوم بها بشكل متكرر و التي يشكل إعفاؤها منافسة غير متكافئة للمؤسسات الخاضعة للضريبة .
7- النقل المشترك للأشخاص بما في ذلك النقل الذي يتم بواسطة سيارات الأجرة
8- تسليم الذهب إلى المصرف المركزي
9- المراهنات و اليانصيب و سائر ألعاب الحظ
10 - عمليات القطاع العقاري
11 – أعمال المزارعين بالنسبة لتسليم محاصيلهم الزراعية
12 – بيع العقارات المبنية و تأجير العقارات المبنية للسكن فقط

الأموال و الأشياء المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة في لبنان :

1- المواشي و الدواجن و الأسماك الحية المعدة للأكل .
2- المواد الزراعية الغذائية غير المصنعة
3- الخبز الذي لا يدخل في تركيبه الزبدة و الحليب و السكر و الفواكه الجافة
4- الطحين بكل أنواعه
5- اللحوم والأسماك و القشريات و الرخويات الصالحة للأكل
6- الحليب والألبان و مشتقاتهما ما عدا الحليب المضاف له مواد التحلية و مصل اللبن
7- الأرز والبرغل على أنواعهما
8- السكر الخام والمكرر وملح الطعام والزيوت النباتية والمعكرونة والمحضرات الغذائية المعدة لتغذية الأطفال
9- الكتب والمطبوعات المماثلة لها والمجلات والصحف وتصنيع الكتب والنشر والتوزيع والطباعة والورق والكرتون المستخدم في الطباعة والحبر المعد للطباعة والمغلفات وما شابه .
10- الطوابع البريدية و المالية و أوراق النقد.
11- الغاز المعد للاستهلاك المنزلي.

[315] - د قطيش – عبد الرؤوف ، 2002 – الضريبة على القيمة المضافة تشريعا و تطبيقا – دار الخلود ، بيروت ، ص 118 .

12- البذور الزراعية والأسمدة الكيماوية والطبيعية والمبيدات الزراعية والعلف والآلات الزراعية.

13- الأدوية والمواد الصيدلانية.

14- الأحجار الكريمة وشبه الكريمة واللؤلؤ والألماس والذهب والفضة والمعادن الثمينة.

15- النقود الورقية والمعدنية المطروحة للتبادل.

16- اليخوت والمراكب وزوارق النزهة.

17- وسائل النقل الجوي المستعملة لنقل الأشخاص و البضائع .

1- قائمة الخدمات المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات في مصر:

1. الخدمات المالية وهى:

أ- عمليات البنوك من إيداع – سحب – حسابات جارية – شهادات الاستثمار – دفاتر التوفير – الائتمان المصرفي – تحويل واستلام الأموال – القروض – تغيير العملة – التعاملات في الأوراق المالية.

ب- صندوق توفير البريد

ج- الوساطة في بيع الأوراق المالية، وصناديق الاستثمار في الأوراق المالية.

د- بيع وشراء العملة بشركات الصرافة.

ولا يدخل ضمن هذا البند (الخدمات المالية) خدمات أمناء الاستثمار – السمسرة في غير الأوراق المالية – الاستشارات ودراسات الجدوى – تأجير الخزائن – البيع لحساب الغير – تأجير المعدات.

1. خدمات التامين وإعادة التأمين التي يقوم بها الشخص الطبيعي أو المعنوى.

ولا يدخل ضمن هذا البند الخدمات التي يقوم بها مصفى التأمين وخبراء تقدير القيمة (الثمنين) والمعاينة، الخبراء الآخرين، والخدمات القانونية المتعلقة بتقديم المطالبات والخدمات الناتجة عن التأمين مثل الإصلاح والصيانة..الخ التي تؤديها شركة التأمين بمعرفتها أو عن طريق الغير.

1. خدمات التعليم المجانية.

2. الخدمات التي تقدمها المستشفيات بالمجان وخدمات التأمين الصحي الحكومي.

3. خدمات المكتبات العامة.

خدمات نقل الأفراد فيما عدا النقل السياحي والمكيف.

خدمات الألعاب الرياضية وأنشطة رعاية الشباب في النوادي ومراكز الشباب والساحات الشعبية الرياضية ولا يشمل هذا الإعفاء مقابل العضوية ودخول النوادي واشتراكات الأعضاء ومقابل انتقالات اللاعبين بين الأندية.

8. الخدمات التي تؤدى لدور العبادة لتأدية الشعائر الدينية.

9. خدمات البث الإذاعي والتليفزيوني المجاني، ولا يندرج تحت هذا البند قيمة الاشتراك في القنوات الخاصة، والقنوات الفضائية، ومقابل بث الإعلانات بالتليفزيون أو الإذاعة.

10. تأجير المباني لأغراض السكن (الغير مفروش).

11. خدمات نقل ودفن الموتى.

12. خدمات طباعة الكتب والصحف والمجلات والكراسات والكشاكيل .

13. خدمات توصيل الخطابات والطرود بالبريد العادي .

14. الخدمات المجانية التي تقوم بها الحكومة ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة والمنظمات غير الحكومية المرخص لها قانوناً التي لا تهدف إلى الربح .

15. خدمات استصلاح واستزراع الأراضي وشق الترع والمصارف وتطهيرها وإنشاء الجسور والسدود اللازمة لذلك .

16. الخدمات التي تقدم، للطائرات المدنية داخل الدوائر الجمركية، وسفن أعالي البحار .

الملحق رقم 3 :

جدول يبين تواريخ دخول الضريبة على القيمة المضافة إلى دول الاتحاد الأوروبي :

الدولة	التاريخ
فرنسا	1954
فنلندا	1964
الدانمرك	1967
الجمهورية الفدرالية الألمانية	1968
السويد	1969
اللوكسمبور	1970
بلجيكا	1971
ايرلندا	1972
بريطانيا	1973
ايطاليا	1973
النمسا	1973
اسبانيا	1986
البرتغال	1986
اليونان	1987

المصدر : أوغريه – جورج الضريبة على القيمة المضافة مرجع سبق ذكره .

وبموجب ذلك لم يعد في المجموعة الأوروبية رسم على الربح الإجمالي غير الصافي لدى المؤسسات و حلت محله ضريبة مستوحاة من الضريبة على القيمة المضافة الفرنسية و التي تصيب استهلاكات الأفراد و يتم دفعها بحسب نظام المدفوعات المقسطة مع حسم الرسم من الرسم أو الضريبة من الضريبة و تؤدي بالتالي على الصعيد الاقتصادي إلى نفس النتيجة كم لو أنها تستوفى مرة واحدة في مرحلة البيع بالمفرق . و كان هناك ثلاثة مستويات للضريبة عادي و منخفض و مرتفع و كانت الحسومات مباشرة و استدركت عدة مراحل تتعلق في شأن توسيع مجال الضريبة على القيمة المضافة و المتعلقة بالبيع بالمفرق و الزراعة و المؤسسات الصغيرة

جدول يبين آخر المعدلات المطبقة في دول أعضاء الاتحاد الأوروبي حتى عام 2010

الدول الأعضاء والتواريخ	المعدلات المخفضة Reduced Rate	المعدلات المثالية standard rate	المعدلات Increased rateالمرتفعة	المعدلات المتوقفة parking rate
بلجيكا 1971/1/1 1978/1/1 1980/12/1 1981/7/1 1981/9/1 1982/3/1 1983/1/1 1992/4/1 1994/1/1 1996/1/1 2000/1/1	6 6 6 6 6 6−1 616−1 12−6−1 12−6−1 12−6−1 12−6	18 16 16 17 17 17 19 19.5 20.5 21 21	25 25 5+25−25 5+25−25 8+25−25 8+25−25 8+25−25 – – – –	14 – – – – – 17 – 12 12 12
بلغاريا 1994/4/1 1996/7/1 1999/1/1 2007/1/1	– – – 7	18 22 20 20	– – – –	– – – –
Czech republic 1993/1/1 1995/1/1 2004/5/1	5 5 5 9 10	23 22 19 19 20	– – –	– – –

				2008/1/1 2010/1/1
– – – – – – – – –	– – – – – – – – –	10 12.5 15 15 15 18 20.25 22 25	– – – 9.25 – – – – –	دانمارك1967/7/3 1968/4/1 1970/6/29 1975/9/29 1976/3/1 1977/10/3 1978/10/1 1980/6/3 1992/1/1
– – – – – – – –	– – – – – – – –	10 11 12 13 14 15 16 19	5 5.5 6 6.5 7 7 7 7	ألمانيا 1968/1/1 1968/7/1 1978/1/1 1979/7/1 1983/7/1 1993/1/1 1998/4/1 2007/1/1
– – – – –	– – – – –	10 18 18 18 20	– – 5 9 9	استونيا 1991 1993 2008−2000 2009/1/1 2009/7/1
– – – –	36 36 36 – –	18 16 18 18 19	6−3 6−3 8−4 8−4	غريك 1987/1/1Greece 1988/1/1 1990/4/28 1992/8/8 2005/4/1

	9−4.5			−
أسبانيا 1986/1/1 1992/1/1 1992/8/1 1993/1/1 1995/1/1 2010/7/1	6 6 6 6−3 7−4 8−4	12 13 15 15 16 18	33 28 28 − − −	− − − − − −
فرنسا 1968/1/1 1968/12/1 1970/1/1 1973/1/1 1977/1/1 1982/7/1 1986/1/1 1986/7/1 1987/9/17 1988/12/1 1989/1/1 1989/9/8 1990/1/1 1990/9/13 1991/7/29 1993/1/1 1995/8/1 2000/4/1	6 7 7.5 7 7 7−5.5−4 7−5.5−4 13−7−5.5−4−2.1 13−7−5.5−4−2.1 13−7−5.5−4−2.1 13−5.5−2.1 13−5.5−2.1 13−5.5−2.1 13−5.5−2.1 5.5−2.1 5.5−2.1 5.5−2.1 5.5−2.1	16.66 19 23 20 17.6 18.6 18.6 18.6 18.6 18.6 18.6 18.6 18.6 18.6 18.6 18.6 20.6 19.6	20 25 33.33 33.33 33.33 33.33 33.33 33.33 33.33 28 28 28−25 25 22 22 − − −	13 15 17.6 17.6 − − − − 28 − − − − − − − − −
ايرلندا 1972/11/1 1973/9/3 1976/3/1 1979/3/1	5.26−1 6.75−1 10 10−1 10−1	16.37 19.5 20 20 25 25 30	30.6 36.75 40−35	11.11 11.11 − − −

−		35	15−1.5	1980/5/1
−		35−23	18−1.8	1981/9/1
−		35−23	23−2.3	1982/5/1
−		35−23	18−5−2.3	1983/3/1
−		23	18−5−2	1983/5/1
−		25	18−8−5−2	1983/7/1
−		25	10−2.2	1984/5/1
−		25	10−2.4	1985/3/1
−		25	10−1.7	1986/3/1
−		23	10−5−1.4	1987/5/1
−		21	10−5−2	1988/3/1
16		21	10−2.3	1989/3/1
12.5		21	12.5−10−2.3	1990/3/1
12.5		21	12.5−10−2.7	1991/3/1
12.5		21	12.5−2.5	1992/3/1
12.5		21	12.5−2.8	1993/3/1
12.5		21	12.5−3.3	1996/1/1
12.5		21	12.5−3.6	1997/3/1
12.5		20	12.5−4	1998/3/1
12.5		21	12.5−4.2	1999/3/1
13.5		21	12.5−4.3	2000/3/1
13.5		21	12.5−4.3	2001/1/1
13.5		21	12.5−4.3	2002/3/1
13.5		21.5	13.5−4.4	2003/1/1
13.5		21	13.5−4.8	2004/1/1
			13.5−4.8	2005/1/1
			13.5−4.8	2008/12/1
				2010/1/1
−	18	12	6	إيطاليا 1973/1/1
18	30	12	6	1975/1/1
18	30	12	6	1976/3/18
18	30	12	9−6	1976/5/10
18	30	12		

1976/12/23 1977/2/8 1980/7/3 1980/11/1 1981/1/1 1982/8/5 1984/4/19 1984/12/20 1988/8/1 1989/1/1 1991/5/13 1993/1/1 1994/1/1 1995/2/24 1997/10/1	9−6−3−1 12−9−6−3−1 8−2 12−9−6−3−2−1 8−2 15−10−8−2 15−10−8−2 9−2 9−2 9−4 12−9−4 9−4 9−4 10−4 10−4	14 15 14 15 18 18 18 19 19 19 19 19 19 20	35 35 35 35 38 38−30 30 38 38 38 – – – –	18 18 18−15 18 20 20 – – – – 12 13 16 –
قبرص 1992/7/1 1993/10/1 2000/7/1 2002/7/1 2003/1/1 2005/8/1		– – 5 5 5 8−5	5 8 10 13 15 15	
لوتيفيا 1995/5/1 2003/1/1 2004/5/1 2009/1/1	– 9 5 10	18 18 18 21		
لتوانيا 1994/5/1 1994/8/1 1997/1/1 2000/5/1 2001/1/1	– 9 – 5 9−5 9−5	18 18 18 18 18 19 21		

			9−5	2009/1/1 2009/9/1
– – – – 12		8 10 12 15 15	4 5−2 6−3 6−3 6−3	لكسمبورغ 1970/1/1 1971/1/1 1983/7/1 1992/1/1 1993/1/1
		25 25 25 25 25 20 20	15−0 6−0 10 12−0 15−5 15−5 5	هنغاريا 1988/1/1 1993/1/1 1993/8/1 1995/1/1 2004/1/1 2006/1/1 2006/9/1
		15 15 18	5 5 5	مالتا 1995/1/1 1999/1/1 2004/1/1
		12 14 16 18 19 20 18.5 17.5 19	4 4 4 4 5 6 6 6 6	نيذرلاند1969/1/1 1971/1/1 1973/1/1 1976/1/1 1984/1/1 1986/10/1 1989/1/1 1992/10/1 2001/1/1
– – 30	– – 30	16 18 18 18	8 8 8 8−13	استراليا 1973/1/1 1976/1/1 1978/1/1

30 32 – 12	30 32 – –	20 20 20	10 10 10	1981/1/1 1984/1/1 1992/1/1 1995/1/1
		22	7−3	بولندا 1993/1/8
– – – – – 12 12 12	30 30 30	16 17 16 17 17 19 21 20	8 8 5 5 12−5 12−5 12−5 12−5	البرتغال 1986/1/1 1988/2/1 1992/3/24 1995/1/1 1996/7/1 2002/6/5 2005/7/1 2008/7/1
		18 18 22 19 19	– 9 11 – 9	رومانيا 1993/7/1 1995/1/1 1998/2/1 2000/1/1 2004/1/1
		19 20	8 8.5	سلوفينيا 1999/7/1 2002/1/1
		23 25 23 23 20 19 19	5 6 6 10 14 – 10	sloak السلوفاك 1993/1/1 republic 1993/8/1 1996/1/1 1999/7/1 2003/1/1 2004/1/1 2007/1/1
		22 22 22 22	5−12 6−12−17	فنلندا 1994/6/1 1995/1/1

1998/1/1	8−17	23		
2009/10/1	8−12			
2010/7/1	9−13			
السويد 1969/1/1	2.04−6.38	11.11		
1971/1/1	3.09−9.89	17.65		
1977/6/1	3.54−11.43	20.63		
1980/9/8	3.95−12.87	23.46		
1981/11/16	3.67−11.88	21.51		
1983/1/1	3.95−12.87	23.46		
1990/7/1	4.17−13.64	25		
1992/1/1	18	25		
1993/1/1	21	25		
1993/7/1	12−21	25		
1996/1/1	12−6	25		
المملكة المتحدة	−			
1973/4/1	−	10	−	−
1974/7/29	−	8	−	−
1974/11/18	−	8	25	−
1976/4/12	−	8	12.5	−
1979/6/18	−	15	−	−
1991/4/1	−	17.5	−	−
1994/4/1	−	17.5	−	8
1995/1/1	8	17.5	−	−
1997/9/1	5	17.5	−	−
2008/12/1	5	15	−	−
2010/1/1	5	17.5	−	−

المصدر : European Commission Taxation and Customs Union , VAT Rates Aplied in the Member States of the European Union, January 2010 .p 23.

ويوضح الجدول التالي ضرائب القيمة المضافة في العالم وتاريخ استحداث الضريبة في كل منها.

ضريبة القيمة المضافة الحالية حول العالم المعدلات و حدود التسجيل و الإيرادات

الدولة	عام استحداث الضريبة	المعدل المعياري%	معدلات موجبة أخرى %	حد التسجيل بالدولار الأمريكي		إيرادات الVAT	
				أساسي	خدمات	نسبة مئوية من إيرادات الضريبة	نسبة مئوية من GDP
روسيا	1992	18	10			36.0	4.8
المملكة المتحدة	1973	17.5		82800		18.7	6.8
ألمانيا	1968	16	7	60000		18.3	6.9
فرنسا	1954	19.6	5.5−2−1	100000		17.0	7.8
الصين	1994	17	13−6−4	120800	217400	27.9	3.9
استراليا	2000	10	−−−			000	000
تركيا	1982	16	40−25−8−1			20.3	6.5
مصر	1991	10	30−20−5				
المغرب	1986	20	14−10−7	200000		22.7	5.6
تونس	1988	18	29−10−6	71429		25.3	6.5
الأردن	2001	16	4				
السودان	2000	10	−−−	131000		000	000
لبنان	2002	10	−−−				
موريتانيا	1995	14	−−−	46000		23.3	3.5
كوريا	1977	10	3.5−2	51600		19.2	4.6
تايوان	1986	5	−−−				
إثيوبيا	2003	15	−−−				
سيرلانكا	1998	15	10				
زمبابوي	2004	15	−−−				
ألبانيا	1996	20	−−−	37000		35.7	5.9
الجزائر	1992	17	7	43000	750	31.0	3.1
الأرجنتين	1975	21	27−10.5			51.4	6.2
أرمينيا	1992	20	−−−	5500		38.0	6.5
النمسا	1973	20	32−12−10	8300		19.1	8.5
أذربيجان	1992	20	10			27.9	4.1
بنغلاديش	1991	15	−−−	32600		31.6	2.4
بريادوس	1997	15	7.5				

بيلاروس	1992	18	10				
بلجيكا	1971	21.0	12-6-1	6300		15.1	6.9
بنن	1991	18	---	50000		41.6	5.6
بوليفيا	1973	14.9	---	8700		29.0	5.7
بتسوانا	2002	10	---				
البرازيل/2	1967	20.5	22- 9.89 - 12.36			31.2	8.6
بلغاريا	1994	20	---	30000		27.8	8.6
بوركينافاسو	1993	18	---	80000	25000	28.7	4.0
كمبوديا	1999	10	---	125000	60000	35.5	2.9
الكاميرون	1999	18.7	---	80000		34.5	4.2
كندا	1991	7	---	25000		6.9	2.6
الرأس الأخضر	2004	15	---				
جمهورية أفريقيا الوسطى	2001	18	---				
تشاد	2000	18	---	40000		25.3	1.7
تشيلي	1975	19	---			45.0	8.5
الصين/3	1994	17	13-6-4				
كولومبيا	1975	15	-20-10-78 45-35			28.1	40.9
جمهورية الكونغو	1997	18	8			27.4	5.0
كوستاريكا	1975	15				38.5	6.5
كوت ديفوار	1960	20	11.1	6500		34.8	14.1
كرواتيا	1998	22	---				
قبرص	1992	15	10			28.4	4.8
الجمهورية التشيكية	1993	22	5		16000	18.7	7.0
الدانمرك	1967	25	---	1600		19.2	9.7
الجمهورية الدومينيكية	1983	8	---			20.9	3.1

4.4	41.6			---	12	1970	إكوادور
2.7	17.9	18000	38000	-25-10-5 45	15	1991	مصر
5.3	51.6		5700	---	13	1992	السلفادور
8.5	23.4		16500	5	18	1992	استونيا
				---	15	2003	إثيوبيا
6.7	30.7		7000	---	10	1992	فيجي
8.4	17.1		9900	17-12-6	22	1994	فنلندا
7.8	17.0		100000	5.5-2.1	20.6	1954	فرنسا
4.1	19.6	150000	1742000		18	1995	غابون
				15	10	2003	غامبيا
4.5	31.7		1500	---	20	1992	جورجيا
6.9	18.3		60000	7	16	1968	ألمانيا
3.8	23.5		80000	---	12.5	1998	غانا
7.5	22.3	1900	5700	8-4	18	1987	اليونان
3.7	42.1			---	10	1983	غواتي مالا
2.5	21.3		134000	---	18	1996	غينيا
2.2	25.6	20000	20000	---	10	1982	هايتي
3.8	23.9			15	12	1976	هندوراس
8.1	22.0		8000	12	25	1988	هنغاريا
9.9	27.9			14	24.5	1990	ايساندا
2.7	19.3	30600	15300		10	1985	اندونيسيا
7.2	22.2	32000	643000	-10-3.6 12.5	21	1972	ايرلندا
5.4	12.5	211380	587200	16-10-4	19	1973	ايطاليا
9.4	36.9			12.5	15	1991	جامايكا
2.6	9.4		269000	4.5	5	1989	اليابان /4
				4	16	2001	الأردن
4.4	27.6			---	20	1992	كازاخستان
5.5	25.9		20400	16	18	1990	كينيا
4.6	19.2		51600	3.5-2	10	1977	كوريا
4.1	33.5		1700	---	20	1992	جمهورية قيرغيزستان

لاتفيا	1992	18		18100		32.1	8.6
لبنان	2002	10	---				
ليستو	2003	14	15-5				
ليتوانيا	1994	18		12500		26.8	8.2
لكسمبورغ	1970	15	12-6-3	14800		13.8	5.8
مقدونيا	2000	19	5			000	000
مدغشقر	1994	20	5	45000		39.3	4.3
ملاوي	1989	20.0	10	1000		36.2	5.7
مالي	1991	18	10	5300		27.0	3.8
مالطا	1995	15				17.5	4.8
موريتانيا	1995	14	---	46000		23.3	3.5
موريشيوس	1998	10	---	120000		17.4	3.0
المكسيك	1980	15	10			19.7	3.2
مولدوفا	1992	20		4000		30.8	6.9
منغوليا	1998	13.0	---	18700		29.9	5.3
المغرب	1986	20	14-10-7	200000		22.7	5.6
موزمبيق	1999	17	---			24.4	2.7
ناميبيا	2000	15	30			000	000
نيبال	1997	10	---			22.5	2.3
هولندا	1969	17.5	6			16.7	6.9
جزر الأنتيل الهولندية	1999	3.0	6-1			000	000
نيوزلندا	1986	12.5	---	15000		25.6	4.2
نيكاراغوا	1975	15	6-5			42.6	10.0
النيجر	1986	17.0	---	50000	16700	27.6	2.2
نيجيريا	1994	5	---			19.7	1.9
النرويج	1970	23				21.3	8.6
باكستان	1990	15		22200		17.7	2.4
بنما	1977	5	10			15.5	2.0
بابوا غينيا الجديدة	1999	10	---			8.6	1.8
باراغواي	1993	10	---			39.0	4.5

6.3	53.2		0	---	18	1973	بيرو
3.0	22.1		14100	---	10	1988	الفلبين
7.9	20.8		23000	12 - 7	22	1993	بولندا
8.0	23.3		20600	12-5	17	1986	البرتغال
1.9	16.1		7000	11-9	18	1993	رومانيا
4.8	36			10	20	1992	روسيا
000	000		28000	---	15	2001	رواندا
5.5	26.4			---	10	1994	ساموا
6.2	37.1		180000	10	20	1980	السنغال
				---	18	صربيا 2003،2005 الجبل الأسود 2003	صربيا والجبل الأسود
1.2	8.4		709200	---	3.0	1994	سنغافورة
7.2	21.5		9400	6	23	1993	الجمهورية السلوفاكية
10.1	25.6		20000	8	19	1999	سلوفينيا
5.9	24.0		41300	---	14	1991	شمال إفريقيا
6.2	17.6		341500	7-4	16	1986	اسبانيا
3.4	22.5		33000		12.5	1998	سيرلانكا
000	000		131000	---	10	2000	السودان
				8	10	1999	سورينام
7.2	13.9		63300	21-12-6	25	1969	السويد
3.9	11.0			3.5-2	7.5	1995	سويسرا
000	000			25-15	5.0	1986	تايوان
2.5	21.6			---	20	1992	طاجيكستان
3.2	32.2		32700	---	20	1998	تنزانيا
2.8	20.8		30800	---	10	1992	تايلاند
4.5	34.0	40000	60000		18	1995	توغو
3.8	17.5		25000		15	1990	ترينيداد و توباغو

تونس	1988	18	29-10-6	71429		25.3	6.5
تركيا/5	1985	16	40-25-8-1			20.3	6.5
تركمنستان	1992	20	---			29.2	7.5
أوغندا	1996	17	---	50000		33.6	3.4
أوكرانيا	1992	20	---	3700		20.1	6.5
المملكة المتحدة	1973	17.5		82800		18.7	6.8
أوروغواي	1968	23	14			34.6	8.4
أوزبكستان	1992	20	15			24.9	7.6
فانواتو	1998	12.5	---			38.6	8.3
فنزويلا	1993	15.5		70000		25.0	3.2
فييت نام	1999	10	15-5			24.5	4
فلسطين	1976	17	---				
زامبيا	1995	17.5	---	33000		29.8	5.8
زمبابوي	2004	15	---				

المصدر : الضريبة على القيمة المضافة العصرية – مرجع سبق ذكره ، 200

2- جدول يبين الانتشار الإقليمي لضريبة القيمة المضافة (عدد الدول المطبقة للVAT بدءا من العام المحدد) :

	إفريقيا الوسطى	آسيا والمحيط الهادي	الإتحاد الأوروبي والنرويج وسويسرا	أوروبة الوسطى ودول البلطيق وروسيا (1)	شمال إفريقيا والشرق الأوسط	الأمريكتين	الجزر الصغرى
2001 نيسان	27(43)	18 (24)	17 (17)	25 (26)	6 (21)	22 (26)	8 (27)
1989	4	6	15	1	4	16	1
1979	1	1	12	0	1	12	0
1969	1	0	5	0	0	2	0
قبل 1965	1	0	1	0	0	0	0

المصدر : ليام ابريل – مايكل كيين – جين بول بوديين– فيكتوريا سومرز – الضريبة على القيمة المضافة العصرية – صندوق النقد الدولي – 2001 – ص 6 .

ملاحظة: الأرقام بين قوسين هي العدد الكلي للدول في كل إقليم في أيلول 1998 .

(1) دول البلطيق وروسيا والدول الأخرى المشكلة للإتحاد السوفييتي السابق .

3- جدول يبين المزايا المتغيرة للدول المطبقة لل VAT :

	1970-1979	1980-1989	من 1990 إلى نيسان 2001		
			أفريقيا الوسطى	أوروبا الوسطى ودول بحر البلطيق وروسيا	أخرى
عدد الدول المطبقة للضريبة خلال	19	20	23	24	31
حصة الفرد من الناتج المحلي الإجمالي بال$ بالأسعار الجارية (3)	4.600	4.300	780	2.200	7.300
التعداد السكاني (بالمليون)(3)	15	35	20	16	65
الانفتاح (3-4)	27	21	23	41	31
التعليم	89	71	57	99	78

المصدر: ليام ابريل وآخرون – الضريبة على القيمة المضافة العصرية، مرجع سبق ذكره .

(3) هذه الأرقام لعام 98،89،97 .

(4) مقاسه ب (الصادرات – الواردات) / (الناتج المحلي الإجمالي * 2)

(5) في السودان

لقد بلغت حصيلة هذه الضريبة في السودان (وفق ما هو متوافر من إحصائيات) لعام 2001 مبلغ 22.09 مليار دينار استحوذ النصيب الأكبر منها ولاية الخرطوم و تم تقسيم هذه الحصيلة بين الحكومة الاتحادية 65% و الولائية 35% ، كما بلغت نسبتها من إجمالي الناتج المحلي في السودان لعام 2000 نسبة 1.2% [16]

الملحق رقم (4)

أمثلة على أثر إدخال الضريبة على القيمة المضافة على الأسعار

الدولة	تاريخ إدخال الضريبة	الضرائب الرئيسية التي تم استبدالها	أثر ذلك على الإيرادات	التغير الفوري في الأسعار		تغيرات ضريبية أخرى جارية	أية تغيرات أخرى جارية	الرقابة على الأسعار
				عموما بالنسبة المئوية	الذي سببته الضريبة			
النمسا	يناير 1973	ضريبة تراكمية على تجارة الجملة	عائدات متساوية	2.4	000	ضرائب دخل مخفضة	رقابة شديدة على الائتمان	نعم
بلجيكا	يناير 1971	ضريبة تراكمية على تجارة الجملة	عائدات متساوية	2.6	000		زيادة الاجور	نعم
بوليفيا	اكتوبر1973	نظام حلقي متعدد	عائدات مساوية او زيادة	9.5	0000	اسعار ضريبية جديدة على السلع الترفيهية و زيادة في الضريبة على الانتاج		لا
البرازيل	يناير 1967	مبيعات الولاية و الضرائب الصناعية بالمحليات						لا

شيلي	مارس 1975	ضريبة تراكمية على تجارة الجملة	زيادة في العائدات	146.7	تغير طفيف	زيادة الضريبة على البنزين و على الدخل و علة الممتلكات	زيادة أسعار المرافق و تخفيف الرقابة على الإيجارات	لا
كولومبيا	يناير 1975	VAT أكثر بساطة	زيادة في العائدات	12.9	0000	تغيير الضريبة على الدخل و العقارات و إرباح راس المال	إلغاء كثير من الحوافز	لا
كوستاريكا	يناير 1975	نظام حلقي متعدد المراحل	زيادة في العائدات	0000	000	زيادة ضرائب الانتاج		لا
كوت ديفوار	يناير 1960	VAT على المنتجين الصناعيين	عائدات مساوية					لا
الدانمارك	يوليو 1967	ضريبة على تجارة الجملة	زيادة في العائدات	8	5	خفض الضريبة على الدخل	زيادة في التحويلات و الاجور	لا
الإكوادور	يوليو 1970	كانت VAT ضريبة جديدة تم استبدالها ببعض	زيادة في العائدات	8.7	(7.1)	خفض ضريبة التعدين	خفض قيمة العملة	لا

		الضرائب على رقم الأعمال في مجال التعدين و التصنيع						
فرنسا	يناير 1968	نظام أبسط للVAT	عائدات مساوية	2.1	1	إلغاء الإعفاءات الضريبية و تعديل ضريبة الدخل	زيادة الأجور	نعم بعد إدخال VAT
جمهورية ألمانيا الفيدرالية	يناير 1968	ضريبة تراكمية على تجارة التجزئة	عائدات مساوية	1.5	0.6			تحت الرقابة
هندوراس	يناير 1976	نظام حلقي متعدد المراحل	زيادة في العائدات	1	0000			لا
اندونيسيا	ابريل1985	ضريبة انتاج	عائدات مساوية	3.5	0000			لا
ايرلندا	نوفمبر1972	ضريبة مبيعات على تجارة الجملة و التجزئة	عائدات مساوية	5.5	000	خفض التعريفة الجمركية		تحت الرقابة
اسرائيل	يوليو1976	ضرائب مبيعات مختلفة	زيادة في العائدات	17.9	9		زيادة في الأجور و الإعفاءات الضريبية	لا
إيطاليا	يناير 1973	ضريبة مبيعات	عائدات متساوية	6.3	0000		زيادة في الأجور	لا

		بالحكومة المركزية و المحليات						
كوريا	يوليو 1977	ثماني ضرائب مبيعات تمثل 40% من الإيرادات	عائدات مساوية	4.1	تغيرات طفيفة	تغير في ضريبة الانتاج	تخفيض سعر الفات المفتوح و هو 13% إلى 10%	نعم
المغرب	يناير 1962	ضريبة تراكمية على الإنتاج	عائدات مساوية	2.4	000	تغير في ضرائب الشركات و ضرائب الإنتاج		لا
هولندا	يناير 1969	ضريبة تراكمية على تجارة الجملة	عائدات مساوية	5.2	1.5	خفض الضريبة على الدخل	زيادة الأجور	نعم
نيوزيلاندا	اكتوبر 1986	ضريبة على تجارة الجملة	زيادة في العائدات	8.9	6.5	خفض الضريبة على الدخل		لا
نيكاراغوا	يناير1975	نظام حلقي متعدد المراحل	عائدات مساوية	000	000	تخفيض الرسوم الجمركية		لا
النرويج	يناير 1970	ضريبة مبيعات على 65% من الاستهلاك	خسائر	7.8	5.8	تخفيض ضريبة الدخل و الضريبة العقارية	زيادة التحولات و الاجور	نعم
بنما	مارس 1977	ضريبة على تجارة	زيادة في العائدات	5	(3.1)	تخفيض ضريبة	زيادة اسعار	لا

		الجملة				التمغة و زيادة ضرائب الإنتاج	المرافق	
بيرو	يوليو 1976	ضريبة تراكمية على الإنتاج	زيادة في العائدات	27.1	(13.5)			لا
البرتغال	يناير 1986	ضريبة مبيعات تراكمية و رسوم ثانوية	عائدات مساوية	10	(3)			لا
السنغال	مارس 1961	VAT على المنتجين الصناعيين	عائدات مساوية	0000	0000			لا
أسبانيا	يناير 1969	ضريبة مبيعات تراكمية	عائدات مساوية	2.8	2		تغيرات إدارية كبيرة	تحت الرقابة
السويد	يناير 1969	ضريبة مبيعات على تجارة التجزئة	عائدات مساوية	1.6	000	ضريبة كسب العمل بسعر 1% لتعويض الخسائر في الحصيلة		
تركيا	يناير 1985	تسع ضرائب و رسوم على الإنتاج	عائدات مساوية	40	(10)		خصومات العاملين بأجور متفاوتة و	لا

							الكوبونات البديلة للنقود	
المملكة المتحدة	ابريل 1973	ضريبة متعددة الأسعار على تجارة الجملة	خسائر	4.9	0.7	إلغاء الضريبة الانتقالية على التوظيف		تحت الرقابة
أوروغواي	يناير 1968	ضرائب على المنتجين الصناعيين و تجار الجملة و تجار التجزئة	عائدات مساوية	66.3	(53)			لا

المصدر :

Alan A. Tait – value added tax international practice and problems, international monetary, fund , Washington , dc. 1988,P194-196.

Abstract

The value –added tax is the most important tax development that has happened in the twentieth century. the characteristics and properties of this tax have made it a magnet for many countries. It has been proved that VAT has ability to increase the tax revenues, make tax reforms, keep abreast of the worldwide economic developments, and solve problems of many countries which they have introduced it.

It has been proved that VAT system has important role to reform and develop the tax administration according to the experiences of countries where this system requires new and modern administrative means that depend on robust sophisticated system of information, great possibility of self –assessment, and voluntary compliance.

As Syria has been keen to apply VAT recently, this research has examined the study of the effect of this tax introduction on the economics and society, because every economic reflex is related to social on .

It has been concluded that vat could help in directing the consumption and savings policies by influencing the purchasing power. VAT affects the consumptive expenditure and leads to decrease as a result of prices raise accompanied by its. Its relation to the social justice is related to how the government will do regressive treatment of this tax .

Syrian Arab Republic

University of Damascus

Faculty of Economics

Value added tax and its impact of economics and society in Syrian

Presented to obtain the degree of doctorate in economics

prepared by

Nada Salem Hdeweh

supervisor by

Dr . Elias Najmeh